



**Paulo Fernando de Azevedo Cabral Vaz**

*O Contributo do Código Aduaneiro Comunitário  
nos Preços de Transferência*

Mestrado em Direito – Ciências Jurídico-Económicas

Trabalho realizado sob a orientação da Senhora Professora Glória Teixeira

Outubro de 2013

## **AGRADECIMENTOS**

A todos aqueles que contribuíram para que se concretizasse este trabalho, apresento a minha eterna gratidão. De modo especial, refiro:

- À Senhora Professora Glória Teixeira (FDUP), que aceitou a orientação deste trabalho e foi, claramente, o elemento nuclear de todo o caminho;

Finalmente, àqueles que contribuíram com o seu carinho e apoio: o meu saudoso Pai, que recentemente partiu, e à minha filha Maria Inês, brilhante aluna da FBAUP, pelo constante incentivo. Cada um deles sabe bem como foi determinante em todos os momentos da elaboração deste projecto.

*“A primeira qualidade do estilo é a clareza”*

Aristóteles

## ABREVIATURAS

AC	<i>Arbitration Convention</i>
AP	Acordo Parassocial
APPT	Acordos Prévios sobre Preços de Transferência
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAC	Código Aduaneiro Comunitário
CAM	Código Aduaneiro Modernizado
CAU	Código Aduaneiro da União
CC	Código Civil
CE	Comunidade Europeia
CECA	Comunidade Europeia do Carvão e do Aço
CIF	<i>Cost Insurance and Freight</i>
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DACAC	Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário
FCPT	Fórum Conjunto de Preços de Transferência
FSC	Foreign Sales Corporation
GATT	<i>General Agreement on Trade and Tariffs</i>
IRC	<i>International Revenue Code</i>
JTPF	<i>Joint Transfer Pricing Forum</i>
LGT	Lei Geral Tributária
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OMC	Organização Mundial do Comércio
ONU	Organização das Nações Unidas
ORL	Órgão de Resolução de Litígios
PE	Parlamento Europeu
PT	Preços de Transferência
SRL	Sistema de Resolução de Litígios
TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
TUE	Tratado da União Europeia
UE	União Europeia

## RESUMO

Ao longo deste trabalho, pretende-se perceber qual a intervenção que o Código Aduaneiro ao longo das suas várias alterações, enquanto disciplinador e definidor da legislação aplicável às importações e exportações de mercadorias entre a União Europeia e os países terceiros, tem nos Preços de Transferência; constituindo os preços de transferência a expressão monetária resultante do fluxo comercial de bens e serviços entre empresas associadas, e que deste fluxo pode advir um desvio à formação da expressão monetária quando esta resulta da intervenção do mercado livre entre empresas não relacionadas.

**Palavras-chave:** Código Aduaneiro, Preços de Transferência, Valor Aduaneiro, Valor Transaccional e *Arm's Length*.

## ABSTRACT

Throughout this work, it is intended to understand how the intervention of the Community Customs Code, while disciplining and defining the applicable legislation to the imports and exports of goods between the European Union and third countries, affects Transfer Pricing; transfer prices being the resultant monetary expression of the commercial flow of goods and services between associated companies, and that this flow can lead to a deviation in the formation of the monetary expression when this results from the intervention of the free market between unrelated companies.

**Key-words:** *Customs Code, Transfer pricing, Customs value, Transactional value e Arm's Length.*

## INTRODUÇÃO

### DOS FACTOS CONCRETOS, PASSANDO PELO *SUBPRIME*

Ao escolhermos o tema deste trabalho tivemos como principal preocupação a actualidade do mesmo e a sua novidade, dado que não tem sido muito comum elaborar uma reflexão sobre a intersecção de temas que florescem na actividade do comércio mundial, pela intervenção de sociedades comerciais com relações especiais, que implicações terão estes movimentos comerciais face ao Código Aduaneiro Comunitário e às suas sucessivas alterações, a primeira configurada pelo Código Aduaneiro Modernizado e, na pendência deste trabalho, pelo recentíssimo Código Aduaneiro da União, na leitura e especificidades jurídicas que aos preços de transferência deve ser observada, e que consonância existirá face ao cálculo do valor aduaneiro das mercadorias.

Dito isto, pretende-se saber se – no espaço comunitário – e mais concretamente junto da Autoridade Tributária e Aduaneira Portuguesa, por ser a que permite uma melhor análise cognoscitiva, que medidas são tomadas no sentido de determinar o valor aduaneiro das mercadorias quando estamos em presença de sociedades que operam internacionalmente e, entre si, existem as designadas relações especiais<sup>1</sup>, merecedoras de um enquadramento face ao Tratado da União Europeia<sup>2</sup> e do Código das Sociedades Comerciais<sup>3</sup> no âmbito das designadas sociedades coligadas e dos artigos 63º, 67º e 138º todos do CIRC, ou seja, perceber se por parte da Autoridade Tributária existe um procedimento especial que determine uma análise jurídica –

---

<sup>1</sup> «Considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra» – Artigo 63º, nº 4 do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

<sup>2</sup> Perestrelo de Oliveira, Ana, (2007) “A Responsabilidade Civil dos Administradores nas Sociedades em Relação de Grupo”, Almedina, Coimbra, págs. 49 a 58 – Capítulo I.

<sup>3</sup> Artigos 481º a 491º do CSC. Ênfase a diferenciação que deve ser sempre atendida entre o grande Grupo das Sociedades Coligadas, que se divide em dois subgrupos: as sociedades em relação de participação e as sociedades em relação de grupo.

também *especial* – tendente a permitir a descoberta das relações entre sociedades comerciais que operam no espaço comunitário e no espaço extracomunitário.

Face a tudo isto, e para que pudéssemos ancorar a nossa percepção e entendimento do problema, foi fundamental a deslocação à Alfândega de Leixões, para aí, junto dos seus responsáveis, ouvirmos o que lhes ofereceu dizer sobre o assunto.

Por outro lado, parece-nos oportuno perceber o contexto que decorre no quadro político da UE no que regurgita entre as relações comerciais de empresas associadas, mas sediadas em diferentes países, no que diz respeito à transferência de bens e serviços e como é que a visão da União se tem prostrado perante a possibilidade das regras da livre concorrência poderem ser afectadas; quais as orientações, da OCDE no sentido de podermos alcançar a importância que os preços de transferência assumem no contexto das empresas multinacionais, para que se assegure um equilíbrio entre o que se designa constituir a imperatividade da receita fiscal com as regras da concorrência no que à conformação do preço se refere.<sup>4</sup>

*In casu*, o estudo levado a efeito também se preocupou em apurar quais as medidas legislativas que foram tomadas no sentido de combater a evasão e a fraude fiscais, e perceber, num contexto de crise económica e financeira da Zona Euro, que medidas adicionais foram tomadas no que toca ao controlo e supervisão das entidades que operam nos mercados bancário e financeiro<sup>5</sup>; tudo isto, sem perder de vista que a falência dos bancos americanos JP Morgan Chase e Lemon Brothers, que por força do lançamento de produtos derivados do crédito (*commercial papers*) devidamente colocados ou em colocação junto de instituições bancárias europeias levaram a que diminuísse a liquidez do sistema económico com repercussões nas transferências entre as sociedades comerciais.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Leão, Pedro (2011) “Economia dos Mercados e da Empresa”, Escolar Editora, pág. 137 – Segunda Parte – Ponto 13.

<sup>5</sup> Vide, [www.parlamento.pt](http://www.parlamento.pt): Relatório de actividades desenvolvidas – Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, Junho de 2012.

<sup>6</sup> Em Agosto de 2007 “estalou” a crise do *subprime* (grupo de hipotecados com menores capacidades económicas) que fundamentalmente veio a ser resultado da política monetária da *Federal Reserve* (FED) americana desde 2001 e que, de forma sumária, tem que ver com as perdas no imobiliário (mercado das hipotecas – *commercial papers*). Esta crise perpassa pela sobrevalorização, de forma especulativa, do imobiliário, levando algumas instituições financeiras privadas a elaborar produtos financeiros estruturados

Como se pode verificar, esta problemática do cálculo do valor aduaneiro das mercadorias provindas de países terceiros quando estamos em presença de sociedades com relações especiais pode levar à perda de receita fiscal pela não adopção das orientações da OCDE e permitirá ao indivíduo/sociedade comercial ter como “escopo” alcançar o desiderato da escolha eficiente de evasão fiscal.<sup>7</sup>

Assim sendo, pretenderei – em primeiro lugar – perceber se a AT tem atendido a estes mecanismos de análise com vista à maximização da receita tributária, ou se, pelo contrário, ainda nos encontramos em presença de uma fase de adaptação ao desenvolvimento de uma cultura de implementação das práticas aconselhadas, como forma de impedir a concorrência desleal no comércio internacional.<sup>8</sup>

Claro que esta problemática acaba por ser resultado da globalização da economia e dos mecanismos que essa mesma globalização implementou no sentido de tentar furtar-se ao pagamento dos tributos e a outras questões que exorbitam este “fórum”.

---

derivados de crédito. A falência do Lemon Brothers em Setembro de 2007 (ditada, também, numa primeira fase pela falta de “ajuda” do FED) e mais tarde a do JP Morgan Chase já em 2008, respectivamente, o quarto e terceiro maiores bancos de investimento americanos, desencadeou um conjunto de alertas no sistema financeiro dos EUA. Porém, na UE, o alerta dado pelo maior banco francês, o BNP Paribas, ao suspender o resgate dos grandes fundos imobiliários conectados com aqueles dois bancos americanos e outros, deu início à crise que ainda atravessamos.

<sup>7</sup> Neves Cruz, José (2008) “Economia Política”, Livraria Coimbra Editora, págs. 196 a 198 – Capítulo III.

<sup>8</sup> Oliveira, Ascensão (1977) “Concorrência Desleal”, Almedina (Coimbra), págs. 41 a 51.



## CAPÍTULO I

### OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO CONTEXTO EUROPEU

#### 1. Os preços de transferência, enquadramento e noção

Este tema assume uma recorrência jurídica explicada pela abundante doutrina jurídica oferecida, pela preocupação política que tem suscitado junto da CE em face da sua importância no seio do Mercado Interno Comunitário, assumindo, por isso, um vector fundamental na condução deste trabalho.<sup>9,10</sup>

Ora, tal acutilância tem-se revelado na acção e no interesse político desenvolvidos pela CE em dois planos fundamentais:

- *No Transfer Pricing Forum e,*
- *No Transfer Pricing and the Arbitration Convention*

Saliente-se que no âmbito da CE se reconhece o mérito do trabalho produzido na OCDE no que concerne às grandes linhas de orientação dos preços de transferência, conforme ao adiante termos oportunidade de referir.

Destarte, a preocupação da «...OCDE a dedicar-lhe vários relatórios e estudos com vista à resolução de alguns problemas, nomeadamente a erosão da base tributável, determinação do lucro real e afectação ou distribuição equitativa das receitas fiscais entre Estados».<sup>11</sup>

Deste modo, devemos apelar ao enquadramento que a esta matéria tem dedicado a OCDE, quer no domínio da Convenção Modelo, quer, também, no plano das designadas “*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises*”, fundamentalmente pela importância que revestem, pelo reconhecimento da CE conforme já foi referido e, também, no sentido de averiguar se essas mesmas recomendações se encontram a ser seguidas pelas estruturas aduaneiras portuguesas.

---

<sup>9</sup> OCDE, Convenção Modelo – consultar Artº 9º “Empresas associadas”.

<sup>10</sup> Consultar o documento “*Commission Staff Working Paper – Company Taxation in the Internal Market*” de, 23.10.2001.

<sup>11</sup> Teixeira, Glória (2010) “Manual de Direito Fiscal”, 2ª Ed. revista e ampliada, Almedina, pág. 123 – Capítulo IV.

Não podemos deixar de salientar que a matéria relacionada com os preços de transferência está intimamente ligada ao princípio da livre concorrência, que decorre do comércio internacional entre as empresas ligadas por relações especiais (designadamente os grupos económicos internacionais) e as empresas independentes, tendo como alcance a neutralização de actos de evasão fiscal e a preservação da base tributável; esta importância é determinante quer para os contribuintes quer para a administração fiscal, dado que os preços de transferência são suscitados pelas transacções ocorridas entre sociedades ligadas por relações especiais, operando nas mesmas jurisdições fiscais ou em jurisdições fiscais distintas.

### 1.1 Os preços de transferência no contexto da UE

*Transfer pricing refers to the terms and conditions surrounding transactions within a multi-national company. It concerns the prices charged between associated enterprises established in different countries for their inter-company transactions, i.e. transfer of goods and services. Since the prices are set by non independent associates within the multi-national, it may be the prices do not reflect an independent market price. This is a major concern for tax authorities who worry that multi-national entities may set transfer prices on cross-border transactions to reduce taxable profits in their jurisdiction. This has led to the rise of transfer pricing regulations and enforcement, making transfer pricing a **major tax compliance issue**.*<sup>12</sup>

Como podemos verificar, a questão de fundo tem a ver com a conformação dos preços no interior dos grupos económicos<sup>13</sup>, pelo simples facto de poder não reflectir o preço de mercado e, com isso, violar as regras da livre concorrência acertadamente consignadas no TUE<sup>14</sup> e no TFUE.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/company\\_tax/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/company_tax/).

<sup>13</sup> Consultar o Regime Jurídico das Sociedades Gestoras de Participações Sociais – SGPS – DL n° 495/88-30.12, alterado pelo DL 318/94 e DL 378/98, respectivamente.

<sup>14</sup> Consultar artigo 3° do TUE.

<sup>15</sup> Consultar artigos 101°, 102°, 103°, 104°, 105° e 106°, todos do TFUE.

## 1.2 O Fórum sobre os preços de transferência e as JTPF *guidelines*

Neste contexto, a UE desencadeou o **Fórum sobre os Preços de Transferência – JTPF Guidelines** – do qual resultou as conclusões de 04 de Dezembro de 2012 e que apontam para o reconhecimento do trabalho desenvolvido pela OCDE<sup>16</sup> no que tange às grandes orientações sobre os preços de transferência e à adopção do critério do baixo valor acrescentado entre as transacções de serviços ocorridas intra-grupos, dando uma forte contribuição para a diminuição das querelas entre estas transacções no seio da UE, assim regularizando e apaziguando o funcionamento do mercado interno.

*“The Forum has a representative from each Member State and 16 experts from the private sector and is chaired by an independent chairperson”<sup>17</sup>*. Como podemos observar, o Fórum foi constituído, para além dos membros representativos de cada Estado-Membro, por um conjunto de dezasseis peritos internacionais independentes, de forma a poderem “temperar” a designada “ênfase” política, apelando aqui à nossa capacidade eufemística!

Saliente-se que este trabalho foi sempre orientado de acordo com a *framework* da OCDE *Transfer Pricing Guidelines*; tal facto significa que o âmbito da discussão sobre esta matéria estava bem circunscrito pelo reconhecimento já referido, permitindo uma análise muito mais objectiva e, também, mais ampla sobre a questão dos preços de transferência, dado que, face à globalização do mercado internacional, se afigurar como uma exigibilidade natural este tipo de enquadramento.

Porém, convém aqui evidenciar que este trabalho do Fórum configura um trabalho que se mantém na ordem do dia, porquanto à medida que se vão aplicando as suas conclusões, ou seja, a aplicação na prática do que resultou das suas recomendações junto da Comissão, o Fórum mantém-se activo no sentido de ir criando os devidos ajustamentos que permitam a melhor adequação e dinâmica do trabalho desenvolvido<sup>18</sup>, assim melhor compreendendo a dinâmica dos grupos de empresas associadas que vão também “evoluindo” nos seus processos internos de comércio intra-grupos.

---

<sup>16</sup> As guidelines da OCDE encontram-se atendidas no Capítulo II – ponto 3 deste trabalho.

<sup>17</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/company\\_tax/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/company_tax/).

<sup>18</sup> UE JTPF – Final Report on Secondary Adjustments – 18.01.2013.

### 1.3 A Convenção da Arbitragem para os preços de transferência

A par do Fórum atrás referenciado no seio da UE, adquiriu corpo a **Convenção da Arbitragem para os Preços de Transferência**, que estabelece o procedimento destinado a «...*resolve disputes where double taxation occurs between enterprises of different Member States as a result of an upward adjustment of profits of an enterprise of one Member State*<sup>19</sup>», ou seja, a Convenção permite que a eliminação da dupla tributação entre dois países da comunidade ocorra, e se necessário através da nomeação de um perito independente que avaliará a forma de ajustar o cumprimento da obrigação tributária; acresce a este “instrumento” jurídico o Código de Conduta Revisto<sup>20</sup>, que vem clarificar alguns aspectos de ordem prática da Convenção da Arbitragem.<sup>21,22</sup>

---

<sup>19</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/arbitration\\_convention](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention).

<sup>20</sup> Este Código de Conduta Revisto tem a sua origem no trabalho desenvolvido pela *JTPF business taxation*, do qual resultou a Comunicação da Comissão 23.04.2004 no sentido da efectiva implementação da Convenção de Arbitragem, como expressão da sensibilidade da Comissão na escolha do imperioso caminho da defesa da livre concorrência, no seio no mercado interno; o código contém um conjunto de recomendações aos Estados-Membros da UE, no sentido destes “*suspend tax collection during cross-border dispute resolution procedures. It also recommends that Member States should extend those rules to double tax conventions between EU Member States*”.

Note-se que através da Comunicação de 2009/472 da UE foi proposta a revisão do Código de Conduta no sentido da efectiva implementação da Convenção de Arbitragem, tendo a proposta sido aceite pelo Conselho em 22 de Dezembro de 2009.

<sup>21</sup> Com o devido enquadramento jurídico, teremos que aqui de mencionar o Decreto-Lei nº 10/2011 de 20 de Janeiro – que configura no ordenamento jurídico português a disciplina da arbitragem tributária como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária – e que tivemos o grato prazer de anotar e comentar para o portal constituído pelo LEXIT, no âmbito da actividade desenvolvida pelo CIJE, e a convite da Senhora Professora Glória Teixeira, o que muito nos engrandece.

Do nosso modesto trabalho teremos que enfatizar a posição de Portugal ao assumir a vanguarda europeia nesta matéria, por estar dotado de um instrumento jurídico que promana a justiça tributária, porque de tal instrumento imprime-se a celeridade na resolução dos litígios pela adopção de um processo sem formalismos especiais, na homenagem ao princípio da autonomia dos árbitros e pelo estabelecimento de um limite temporal de seis meses para emissão da decisão arbitral.

<sup>22</sup> Para o Professor Casalta Nabais, Ilustre Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, a questão do regime jurídico da arbitragem plasmado no DL nº 10/2011 constituirá um meio adequado para resolver as questões das multinacionais e do investimento estrangeiro, nomeadamente o dos preços de transferência, dupla tributação e matéria colectável e não tanto um meio de resolução das pendências dos tribunais administrativos. Esta nota parece-nos revestir um enquadramento oportuno, dado que estando esta

Saliente-se que «...a origem da Convenção da Arbitragem vem desde a existência de uma proposta da Comissão de 1976, no sentido de ser elaborada uma directiva que permitisse a eliminação da dupla tributação no caso da transferência de resultados entre empresas associadas em diferentes países membros».<sup>23</sup>

Este desiderato comunitário foi ao longo do período adquirindo a dinâmica suficiente para dotar-se de “legitimidade” jurídica na resolução dos litígios, tal qual hoje se prefigura no ordenamento jurídico comunitário (não podemos deixar de mencionar, dado o interesse académico que a questão suscita, e numa dimensão de raciocínio amplificado à escala mundial, lembrar a importância da Reunião *New York Convention Day*, de 10 de Junho de 1998 – Publicação das Nações Unidas<sup>24</sup>).

Do ponto de vista histórico a *Arbitration Convention* nasceu no dia 01 de Janeiro de 1995, vigorando até 31 de Dezembro de 1999, ou seja, por um período de cinco anos renováveis, a não ser que fosse deduzida oposição por um qualquer Estado-membro; em 2004 foi ratificada por todos os Estados- membro com efeitos retroactivos desde 01 de Janeiro de 2000 até 01 de Novembro de 2004; com o alargamento da UE, a aplicação desta Convenção foi sucessivamente estendida a todos os Estados contratantes até se tornar de aplicação jurídica a todos os Estados-membro, com a inclusão da escolha dos membros independentes e dos membros que fazem parte do *Council website* (artigo 7 §1 da Convenção da Arbitragem).

Por último, julgamos pertinente referir a nota preambular da Convenção da Arbitragem Europeia para o Comércio Internacional (sob os auspícios da Comissão Económica das Nações Unidas para a Europa, em 10.06.1958, na Conferência da ONU, assinada na Convenção de Nova Iorque) que refere explicitamente a intenção de serem removidos todos os obstáculos nas relações do comércio europeu, através da disciplina jurídica aí assente.

---

matéria intimamente relacionada com as sociedades em relações especiais e, por isso mesmo, passível de poder ser lançada como meio adequado para resolução dos litígios que ocorrem neste tipo de sociedades.

<sup>23</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/arbitration\\_convention](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention).

<sup>24</sup> [www.uncitral.org/pdf/english/texts/arbitration/.../NYCDay-e.p...](http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/arbitration/.../NYCDay-e.p...)

## 2. O regime dos preços de transferência

Todavia, não poderemos deixar de colocar o nosso acento analítico sobre a disciplina consagrada no artigo 63º do CIRC, apelando às lições da Prof.<sup>a</sup> Glória Teixeira no Manual de Direito Fiscal, já aqui referido.

Dito isto, «O regime dos preços de transferência visa desde logo evitar a manipulação da base tributável, através do aumento ou diminuição dos preços acordados entre partes relacionadas entre si, com o fim de redução ou eliminação da carga fiscal».<sup>25</sup>

No sentido atrás exposto, estamos em referência a um «...poder de facto, inerente aos grupos económicos, num regime jurídico especial, que atribua efeitos juridicamente conformadores ao poder de direcção da sociedade-mãe...»<sup>26</sup>; porém, nem sempre nesta lógica jurídica de sociedades coligadas (note-se que do ponto de vista da OCDE estas sociedades são denominadas como empresas associadas) se coloca a questão dos preços de transferência.<sup>27</sup>

Não podemos deixar de mencionar que esta problemática também se coloca no domínio da Lei Geral Tributária, nomeadamente no que concerne à avaliação indirecta prevista nos artigos 87º a 89º-A e dos critérios que se encontram definidos no artigo 90º; esta referência teria que ser feita, mesmo que desta forma sumária, porquanto este regime poderá “resvalar” para a eventual adopção da determinação da matéria colectável através deste mecanismo tributário.

### 2.1 A questão do designado “facto territorial”

Após o enquadramento doutrinário atrás referido, julgamos que terá pertinência absoluta lançar aqui um verdadeiro repto na análise ou na enunciação jurídicas de um facto e só um facto – o facto territorial –, ou seja, o local onde se encontra sediada a empresa ou as empresas relacionadas em razão do grupo económico:

a) A(s) empresa(s) estão sediadas na mesma região/país;

---

<sup>25</sup> Teixeira, Glória (2010) “Manual de Direito Fiscal”, 2ª Ed. revista e ampliada, Almedina, pág. 123 – Capítulo IV.

<sup>26</sup> Coelho Martins, Alexandra (2009) “O Regime dos Preços de Transferência e o IVA” – Cadernos IDEFF/Nº 10, Almedina, pág. 17 a 19 – Capítulo I.

<sup>27</sup> Consultar Portaria Nº 1446-c/2001, de 21 de Dezembro – Regime dos Preços de Transferência.

b) A(s) empresa(s) encontra(m)-se em regiões/países diversos.

Dito isto, e à guisa de um afloramento, quando as **empresas estão situadas na mesma região/país**, tudo se torna mais fácil para as autoridades determinarem com a exactidão – quase perfeita – o mecanismo dos preços efectuados pelos contribuintes no processo intra-grupo; desde logo, porque as autoridades conhecem bem o seu território e conhecem também muito bem todo o universo concorrencial, pelo que, a preservação da base tributária aqui fica quase que praticamente assegurada e sem interferência, visível, na determinação do lucro líquido do contribuinte, donde poderemos dizer que o princípio “*Arm’s Length*” encontra aqui a sua aplicação sem mácula.<sup>28,29</sup>

Porém, no outro facto territorial todo o mecanismo analítico conducente à determinação dos preços de transferência se complexiza, e porquê? Por uma dúplice consequência: pela possibilidade de distorção do valor aduaneiro<sup>30</sup>, quando estamos em presença de **sociedades associadas ou vinculadas**<sup>31</sup> que se encontrem em **territórios pertencentes a países terceiros**, e pela concomitante distorção na determinação do lucro líquido do contribuinte responsável pela obrigação fiscal.<sup>32</sup>

E se o **facto territorial ocorrer em países da comunidade**?

Bem, desde logo, a questão que resulta deste facto remete-nos sempre para a dificuldade já enunciada anteriormente, dado que é lícito à autoridade fiscal nacional/regional permanecer com dúvidas sobre o conhecimento da concorrência noutras regiões/países, pelo que a “interferência” de outras autoridades (ou autoridades *transregionais*, desculpe-se aqui o neologismo) terá que recorrer ao Princípio da Cooperação, com as consequências resultantes de um maior número de intervenientes para cálculo da base tributária e da forte possibilidade de não se alcançar a determinação certa da dimensão e valor aritmético dos preços praticados; destarte, a séria probabilidade de estarmos em presença da deterioração da base

---

<sup>28</sup> Convenção Modelo Fiscal sobre o Rendimento e o Património – OCDE, artº. 9º.

<sup>29</sup> Teixeira, Glória (2010) – *Customs – From the paste to the future the portuguese perspective*, págs. 495 a 501 do Manual de Direito Fiscal – 2ª Ed. revista e ampliada, Almedina.

<sup>30</sup> A matéria referente ao cálculo do valor aduaneiro encontra-se desenvolvida no Capítulo II.

<sup>31</sup> Para esta nossa abordagem importa, obviamente, referir as empresas multinacionais (MNE) e o universo onde elas promanam a sua actividade comercial com forte intervenção no comércio mundial; note-se que para **Paul Morten em 2009 haveria uma constelação de 63.000 MNE** (consultar *Transfer Pricing Case Studies*).

<sup>32</sup> Consultar OCDE *Guidelines for Multinational Enterprises*, com a colaboração, por convite, da EU.

tributária e da não majoração da receita de imposto com a consequente subavaliação da obrigação fiscal.

## **2.2 O princípio “*Arm’s Length*”**

A doutrina é unânime em conceptualizar os preços de transferência como sendo o «...preço praticado na compra e venda (transferência) de bens, direitos e serviços entre partes relacionadas (pessoas vinculadas). Em relação das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre empresas vinculadas, esse preço pode ser artificialmente estipulado e, consequentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas – preço com base no princípio “*Arm’s Length*».

## **2.3 Os preços de transferência nas sociedades independentes: Um facto ou um mito?**

Nós, modestamente, concordamos com tal interrogação jurídico-económica, mas vamos mais além. Entendemos que a matéria que subjaz aos preços de transferência se prolonga para além da questão intrínseca das empresas associadas ou das empresas em relação de grupo, dado que um simples acordo entre duas empresas independentes pode configurar nos mesmos estritos termos, ou levantar as mesmas estritas questões decorrentes da problemática referente aos preços de transferência; na verdade, de tais acordos resulta a construção de um preço ou de preços que nada têm que ver com as regras de mercado num mercado de livre concorrência, afectando e colocando em crise o princípio “*Arm’s Length*”, já anteriormente explicado; por tudo isto, que julgamos não ser pouco, entendemos que o regime jurídico que se encontra vazado nos preceitos do CIRC está aquém do que seria expectável na defesa da base tributável.

Aqui chegados, cumpre-nos olhar para a lei e aí discorrer sobre a sua disciplina.

## **2.4 O artigo 63º do CIRC**

Resulta, nos termos do n.º 1 do artigo 63º do CIRC, que as operações comerciais tidas como referência para enquadramento desta problemática são aquelas que



decorrem das entidades colectivas, sujeitas ou não a IRC, com a qual esteja em situação de **relações especiais**, relações estas que se encontram bem conceptualizadas no n.º 4 do mesmo artigo, quando se plasma que "...existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra", o que se considera verificado designadamente quando ocorrer um conjunto de factos que configuram relações parentais, participações sociais cruzadas, contratos de subordinação (*lato sensu*, ou seja, entendemos que pode decorrer de um Acordo Parassocial uma qualquer dependência directa ou indirecta na gestão de uma entidade societária), quer pela figura da nomeação para um qualquer órgão de gestão, quer pela dotação de uma participação social com um "*up grade*"<sup>33</sup>, quer pela determinação do sentido de voto num administrador independente, quer por tantos outros mecanismos condicionadores do *governance*<sup>34,35</sup>, e também pela figura da consolidação de balanços; abstenho-nos de aqui enunciar a lei, ponto por ponto, dado que não é este o fórum adequado – apenas importando retirar aquilo que conduz à disciplina jurídica subjacente.

Ou seja, o regime jurídico dos preços de transferência manda sempre aplicar e aceitar os termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis; por outro lado, permite a lei ao contribuinte a escolha dos termos ou condições que seriam normalmente acordados, aceites e praticados entre entidades independentes, assegurando assim uma comparabilidade para as operações comerciais idênticas quando efectuadas na ausência de entidades relacionadas.

Percorrido o preceito, em parte alguma se faz referência a situações análogas às descritas ao longo do número quatro, no sentido de acolher que mesmo que tais factos ocorressem entre entidades independentes também estariam "contemplados" com o regime jurídico dos preços de transferência, assim se honrando o princípio "*Arm's Length*"; em nosso modesto entendimento, tal omissão seria facilmente

---

<sup>33</sup> Este "upgrade" terá que ser entendido na lógica de uma participação social da qual resulte uma "*golden share*".

<sup>34</sup> Nunes, Pedro Caetano (2006) *Corporate Governance*, Almedina, pág. 98 – Capítulo II.

<sup>35</sup> Coutinho de Abreu, Jorge Manuel (2010) *Governança das Sociedades Comerciais*, 2ª Ed., Almedina, págs. 109 a 173 – Capítulo II.

reparável através do aditamento ao preceito legal n.º 1 do artigo 63º da seguinte expressão: «...com a qual esteja em situação de relações especiais, **ou em relações comparáveis**, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições...», aplicando-se o aditamento aqui referido também no n.º 11 do mesmo artigo «...por virtude de relações especiais, **ou em relações comparáveis**, com outro sujeito passivo do IRC ou do IRS...».

Este regime jurídico manda atender a dois grupos de métodos principais e já aqui aflorados: O **método do preço comparável de mercado**, o **método do preço de revenda minorado** ou o **método do custo majorado** e, supletivamente, o **método do fraccionamento do lucro**<sup>36</sup>, quando não possam ser aplicados os métodos anteriormente mencionados.

Entendemos que a explicação dos métodos a aplicar extravasam o sentido e alcance do nosso trabalho, razão pela qual apenas nos limitaremos a enunciá-los, mas sem qualquer outro desenvolvimento especial.

Aqui chegados, deveremos ainda continuar a nossa “viagem” sobre o entendimento do regime jurídico português dado à liça pelo CIRC, que se vasa na conceptualização de uma estrutura societária («...em situação de **relações especiais**, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre **entidades independentes** em operações comparáveis de assegurar o mais elevado grau de compatibilidade entre as operações em situações normais de mercado...»), enfatizando o conceito de relações especiais e o grau de independência; ao longo do n.º 4 do artigo 63º do CIRC<sup>37</sup> encontram-se enunciadas todas as questões que gravitam no entendimento do que se considera como “relações especiais” mas tendo como horizonte jurídico a influência significativa nas decisões de gestão da outra; este conceito de relações especiais afigura-se como «...conceito internacionalmente aceite...» tal como nos traz a Prof. Glória Teixeira, no seu Manual.

Para o Prof. Diogo Leite de Campos<sup>38</sup>, «O ajustamento dos preços de transferência pela Administração Fiscal é um problema fiscal recorrente com que se deparam os

---

<sup>36</sup> CIRC, artigo 63º n.º 3 als. a) e b).

<sup>37</sup> Artigo 63º n.ºs 1, 2, 3 e 4, do CIRC.

<sup>38</sup> Leite de Campos, Diogo (2007), *Preços de Transferência e Arbitragem*, Doutrina publicada em [http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe\\_artigo](http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo).

grupos multinacionais e nacionais de sociedades. Compreende as transferências de serviços, de mercadorias e de intangíveis tais como patentes, licenças, marcas registadas, etc., ...os custos administrativos e fiscais para os grandes grupos de sociedades da UE, os maiores problemas sentidos por estas são referentes aos preços de transferência...».

Por outro lado, temos vindo a enfatizar o princípio “*Arm’s Length*” porque o mesmo decorre do consenso internacional/mundial assente nas regras do mercado livre, princípio com aplicação noutras áreas do comércio, pelo que a sua relevância se torna praticamente inatacável; todavia, a percepção que colhemos da nossa experiência é que cada vez mais se torna difícil a sua aplicação, dado que as empresas acabam por adoptar um conjunto de comportamentos comerciais difíceis de poderem ser avaliados pelas administrações fiscais, dado que resulta do carácter sigiloso a dificuldade de se saber como se faz, de as empresas cada vez mais se encontrarem demasiadamente fechadas na arte de industrial e comerciar, dotando-se de uma organização jurídica coligada mas muito pouco permeável ao exterior, pelo que as dificuldades de percepção do “negócio” são muito difíceis de avaliar.

Por último, julgamos necessário introduzir uma perspectiva diferente na aplicação deste princípio, dado que as relações de grupo pautam-se sempre por uma inexorável ideia económica: – a ideia de economia escala, ou seja, as empresas associadas acabam por adequar todo o seu processo produtivo no sentido de aproveitarem melhor os seus custos, pelo que muitas das vezes o princípio aqui em causa, como referência das empresas independentes poderá não ser o mais atendível.

Voltemos então ao pensamento do Prof. Diogo Leite Campos, quando afirma que «...as sociedades, as empresas e os mercados estão cada vez mais integrados, não só pela formação de mercados regionais, como pela globalização em geral. Assim, é difícil encontrar transacções comparáveis entre empresas independentes, tanto mais que tais transacções são sigilosas, não sendo facilmente desvendáveis, quer à Administração Fiscal quer à concorrência.»<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Leite de Campos, Diogo (2007) Preços de Transferência e Arbitragem, Doutrina publicada em [http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe\\_artigo](http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo).

## 2.5 O artigo 67º do CIRC

Um outro factor interligado a esta questão é o que releva para os designados efeitos da subcapitalização, previsto no artigo 67º do CIRC e que sumariamente coloca em linha a apreciação do endividamento de uma entidade residente em território português e uma outra em território de outro Estado-membro, com a qual haja um relação especial.<sup>40</sup>

Subjacente a esta questão encontra-se a possibilidade de uma sociedade residente poder endividar-se para além dos valores aceitáveis como normais na condução dos negócios sociais, com isto pretendendo criar desvalor em território português, concorrendo no mercado de forma desleal e alterando a sua base tributária no sentido de se furtar à realização da obrigação fiscal; resulta deste endividamento “anómalo” de um residente em território português com um não residente a equiparação à existência de relações especiais<sup>41</sup>, com todas as legais consequências.

## 2.6 O artigo 138º e os acordos prévios sobre os preços de transferência<sup>42</sup>

Resta-nos aqui mencionar a possibilidade dos contribuintes poderem estabelecer acordos prévios sobre os preços de transferência<sup>43</sup>, tal qual resulta do normativo plasmado no artigo 138º do CIRC e que induz o Princípio da Colaboração entre a AT e o sujeito passivo.

Destarte, torna-se cristalino para a norma a consagração de «...diversas motivações subjacentes à celebração de um acordo desta natureza, afigura-se serem de destacar a obtenção de certeza jurídica (calculabilidade e previsibilidade), princípio de cardeal importância em matéria tributária, e factor de estabilização das relações entre

---

<sup>40</sup> Ribeiro, João Sérgio (2012) II Congresso de Direito Fiscal (*O Conceito de Residente no Direito Fiscal Internacional e Europeu: articulação com o conceito de residente no Direito Interno*) – Vida Económica, págs. 91 e segts.

<sup>41</sup> Consultar Art.º 67º - n.º 2 do CIRC.

<sup>42</sup> Consultar o Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras – 2012/2014, Ministério das Finanças, págs. 27 e 42.

Xavier, Alberto (2011) *Direito Tributário Internacional* – 2ª Ed. Actualizada, Almedina, págs. 442 e 443.

<sup>43</sup> Consultar Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho – Procedimentos de Celebração de Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência.

sujeitos passivos e a AT, bem como a “resolução *ex ante*” de dissensões relativas à fixação do preço de plena concorrência».<sup>44</sup>

A celebração de um APPT permite aos sujeitos passivos, uma vez que existe uma maior grau de certeza quanto à actuação esperada da Administração Fiscal, reduzir tanto os riscos de dupla tributação dos lucros como de imposição de penalizações.<sup>45</sup>

Curiosamente, a inexorável certeza da não existência de conflitualidade entre as partes, determina «...em alguns países, que as administrações fiscais permitam a celebração de APPT que cubram e sejam aplicáveis a exercícios fiscais anteriores à sua celebração, permitindo assim a resolução de litígios já existentes relativos a preços de transferência».<sup>46</sup>

Estes acordos criam claras vantagens ao permitirem uma maior segurança para as partes intervenientes, por um lado impedindo a conflitualidade por um determinado período, e por outro permitindo quer à AT, quer ao sujeito passivo, concretizarem um «acordo que fixa previamente as operações entre empresas associadas, um conjunto de critérios adequados na determinação dos preços de transferência aplicados a essas operações no decurso de um determinado período de tempo»<sup>47</sup>.

Não poderemos deixar de enfatizar que este tipo de procedimentos configurado pelo acordo entre a AT e o sujeito passivo constitui uma prática comum em sociedades ditas mais evoluídas do ponto de vista fiscal e que se confinam a práticas comuns aos países do Norte da Europa e aos países anglo-saxónicos; exactamente por ser assim, julgamos pertinente aqui deixar expresso o primeiro APPT celebrado em Portugal, em consequência da legislação publicada sobre os preços de transferência, a Portaria nº 620-A/2008 de Junho (Lei do OGE/2008 – artigo 128ºA), em que a Autoridade Tributária celebrou um acordo bilateral com uma subsidiária multinacional americana, fábrica de componentes para automóveis, e que irá vigorar por três anos, com a possibilidade de ser prorrogado por igual período.

Porém, existem algumas desvantagens, fundamentalmente quando um APPT é celebrado de forma unilateral, porquanto «...poderá causar dificuldades a muitos

---

<sup>44</sup> Coelho Martins, Alexandra (2009) *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, IDEFF-FDL, Almedina, págs. 94 a 97 – Capítulo II.

<sup>45</sup> Idem.

<sup>46</sup> Figueiredo, Guilherme (2006) *Preços de Transferência*, Coordenação de Glória Teixeira, Vida Económica, págs. 180 a 185 – Parte I.

<sup>47</sup> Vilar, António, Cameirão, Luís & Associados – Newsletter nº 1/2012.

sujeitos passivos. Aliás, a própria OCDE bem como as administrações fiscais de diversos países aconselham e incentivam os sujeitos passivos a celebrarem APPT bilaterais ou multilaterais, em detrimento dos acordos unilaterais.<sup>48</sup> E a razão é simples: é que os APPT unilaterais vinculam apenas a administração fiscal de uma jurisdição, pelo que não existe garantia de que os termos acordados entre um sujeito passivo e a autoridade fiscal de um país sejam aceites pela administração fiscal de outro país, país, este, também envolvido na operação visada».<sup>49</sup>

As competências tributárias de cada país variam consoante o sistema tributário assenta:

- a) No princípio da residência<sup>50</sup>;
- b) No princípio da fonte; e,
- c) Ou em ambos.<sup>51,52</sup>

Daí a legitimidade para tributar quando estamos em sede de grupos multinacionais, aqueles dois critérios «...muitas vezes usados em conjugação – tratam cada empresa pertencente a um ‘grupo’ como uma entidade separada. Os países membros da OCDE optaram pelo critério da entidade separada»<sup>53</sup>.

Porém, haveremos de mais tarde regressar a esta matéria quando nos debruçarmos sobre o Relatório OCDE de 1995 e “tocar” os actuais desenvolvimentos no âmbito da OCDE iniciados em 09 de Março de 2011 tendentes a colher comentários sobre os aspectos administrativos dos preços de transferência.

### **3. A questão da desmistificação das sociedades coligadas**

Como muito bem diz a Prof.<sup>a</sup> Glória Teixeira, os preços de transferência também podem ocorrer «...em situações chamadas de “plena concorrência”<sup>54</sup>, ou, conforme

---

<sup>48</sup> Os Princípios da OCDE, Notas n.ºs 4.148 e 4.149 (Capítulo IV, F).

<sup>49</sup> Figueiredo, Guilherme (2006) *Preços de Transferência*, Coordenação de Glória Teixeira, Vida Económica, pág. 182 – Parte I.

<sup>50</sup> Para melhor entendimento consultar Convenção Modelo OCDE – artigo 4º (Residente).

<sup>51</sup> R. Pires, António Joaquim (2006) *Os Preços de Transferência*, Vida Económica, págs. 21 a 23 – Parte I.

<sup>52</sup> Carvalho Esteves, Jaime (2012) *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, pág. 76 e segts.

<sup>53</sup> R. Pires, António Joaquim (2006) *Os Preços de Transferência*, Vida Económica, págs. 21 a 23 – Parte I.

<sup>54</sup> As condições de plena concorrência são aquelas em que o mercado está em presença de muitos agentes, seja do lado da procura seja do lado da oferta, sem que tenham qualquer intervenção na modelação dos preços

enunciado por organizações internacionais e adoptando uma tradução literal da expressão “*arm’s length*”, de completa independência.»<sup>55,56,57</sup>

Estamos, pois, após a observação enunciada no parágrafo anterior, em sede da desmistificação de que os preços de transferência estão apenas e unicamente ligados às questões que derivam das relações especiais entre as sociedades comerciais; na verdade, basta que haja interesses comuns entre os operadores mercantis, para que a partir daí possam frutificar interesses de natureza económica que levem à conformação dos preços das mercadorias numa lógica ao arpejo das regras de mercado e das regras da concorrência<sup>58</sup> tipificadas na legislação comunitária, a que acresce um conjunto de comportamentos proibidos a essas empresas e às associações de empresas<sup>59</sup>, devidamente aplanadas no ponto 2.3 deste capítulo.

Curiosamente, o ordenamento jurídico holandês «...não subordina internamente a aplicação do regime de preços de transferências ao preenchimento do conceito de “relações especiais”...».<sup>60</sup>

Porém, nem todos os autores comungam desta posição mais ampla defendida pela Prof.<sup>a</sup> Glória Teixeira, que por um lado enfatiza as “relações especiais” e, por outro, vai mais além ao admitir que um “singelo” interesse comum entre duas entidades independentes possa “provocar” uma desconformidade nos preços e a partir daí ter que ser olhada na perspectiva desta temática.

Comungamos “*in totum*” com a posição da Prof.<sup>a</sup> Glória Teixeira, como ao adiante tentaremos fundar; sem embargo, teremos que fazer notar o que o Prof. Alberto

---

(ATOMICIDADE), pela visão económica de existência de tantos mercados quantos os bens, ou serviços, ou os factores de produção que possam distinguir-se entre eles (FLUIDEZ) e pela clara ausência de barreiras à entrada e à saída de agentes do mercado (LIBERDADE DE ENTRADA E SAÍDA). Sobre o tema Araújo, Fernando, *Introdução à Economia*, 3ª Ed., Almedina, págs. 313 a 315.

<sup>55</sup> Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Ed. revista e ampliada, Almedina, págs. 123 Capítulo IV.

<sup>56</sup> Para melhor enquadramento do princípio de plena concorrência («*arm’s length standard*») consultar a Decisão da Comissão de 24 de Junho de 2003.

<sup>57</sup> Modelo de Convenção Fiscal, artigo 9º (conceito de princípio de plena concorrência).

<sup>58</sup> Samuelson/ Nordhaus, *Economia*, 12ª Ed., págs. 55 e 620 a 683 – Capítulo 23: «A concorrência perfeita é um termo técnico de economia: apenas existe «concorrência perfeita» quando nenhum agricultor, negociante ou trabalhador constitui uma parcela suficientemente grande do mercado total para ter qualquer influência pessoal sobre o preço de mercado.».

<sup>59</sup> Artigos 101º a 109º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

<sup>60</sup> Teixeira, Glória (2010) *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Ed. revista e ampliada, Almedina, págs. 123 a 125 – Capítulo IV.

Xavier<sup>61</sup> entende no domínio conceptual, por conter uma análise mais restritiva e, por isso mesmo, não despicienda da razão de ser desta análise e matéria; neste domínio, para o referido professor, «A prática denominada de preços de transferência consiste na política de preços que vigora nas relações internas de empresas independentes e que, em virtude destas relações especiais, pode conduzir à fixação de preços artificiais, distintos de «preços de mercado»<sup>62</sup>.

Por último, poderemos dizer que «O abuso clássico na utilização do preço de transferência decorre precisamente do facto de, através da política de preços praticada pelo(s) contribuinte(s) se proceder a uma transferência indirecta de lucros de uns para outros, de modo a obter uma redução da carga fiscal global».<sup>63</sup>

Dito isto, facilmente se alcança que, encontrando-se tipificada a transferência indirecta de lucros atrás mencionada, a conexão jurídica pertinente é, também, a que se liga com o fenómeno da subcapitalização, que se encontra disciplinado no artigo 67º do CIRC, tal como já foi anteriormente referido, e da preocupação sempre presente por parte da OCDE a este fenómeno caracterizador das transferências dos lucros no seio das multinacionais.

---

<sup>61</sup> Pereira da Costa Bastos, Rui Manuel (2010) *Os 10 anos de Investigação do CIJE*, Almedina, pág. 835.

<sup>62</sup> Idem.

<sup>63</sup> Sousa da Câmara, Francisco (1999) *A avaliação indirecta da matéria colectável e os Preços de Transferência na LGT*, Publicação da MLGTS – Sociedade de Advogados, pág. 1 - § 6º.



## **CAPÍTULO II**

### **A REGULAÇÃO DO COMÉRCIO MUNDIAL**

#### **1. O Tratado da União Europeia e a Decisão nº 70/2008/CE do PE e do Conselho**

Toda esta problemática terá sempre que ser olhada numa perspectiva enquadrada numa opção doutrinária política: a Economia Social de Mercado, bem referenciada no artigo 3º nº 3 do Tratado da União Europeia, onde aí expressamente é invocado o seguinte: «A União estabelece um mercado interno. Empenha-se no desenvolvimento sustentável da Europa, assente num crescimento económico equilibrado e na estabilidade de preços, numa **economia social de mercado** altamente competitiva...».

Dito isto, facilmente se atinge o desiderato confinado ao tema em análise, porquanto toda a estrutura jurídica e económica – que gravita nos preços de transferência e no Código Aduaneiro Comunitário – tem por base as regras de mercado e a conformação dos preços de acordo com essas mesmas regras; por isso mesmo, o valor aduaneiro das mercadorias, quando aplicado o método transaccional, vai eclodir nas referidas regras de mercado e que ao adiante, em capítulo autónomo, tentaremos explicar.

De qualquer forma, todo o desenho jurídico que está contido no Título VI – Capítulo I – artigos 101º a 118º do TFUE dimana de uma visão do mercado assente nas regras da livre concorrência, constituindo uma das liberdades consagradas no direito adjectivo comunitário; e é neste princípio de mercado que toda a construção jurídica se desenvolve, incluindo a tributária.

#### **2. Um ambiente sem papel para as alfândegas e o comércio – Afloramento ao Código Aduaneiro Modernizado e ao Código Aduaneiro da União**

Assume especial relevância, neste contexto, a nova ideia criada pelo Código Aduaneiro Modernizado, implementado pelo Regulamento (CE) nº 450/2008 do PE

e do Conselho de 23.04.08 e a Decisão nº 70/2008/CE do PE e do Conselho<sup>64</sup>, entretanto alterado pelo Regulamento (CE) nº 528/2013 do PE e do Conselho de 12.07.13, conforme melhor se explica na nota 131, porquanto visa criar «...um ambiente sem papel para as alfândegas e o comércio»<sup>65</sup>, no sentido de incrementar a actividade comercial na Europa, através da criação de sistemas aduaneiros electrónicos (artigo 1º da Decisão) potenciadores da informação<sup>66</sup> que deve circular entre a Comissão e os Estados-membros, devidamente reiterado - ponto por ponto - no recentíssimo CAU, tal qual resulta dos considerandos 17, 18, 19, 43 e 44 do Regulamento (UE) nº 952/2013 do PE e do Conselho de 09.10.2013.<sup>67</sup>

Por outro lado, permite-se com estes sistemas atingir os objectivos que estabelecem sistemas de informação e comunicação eficientes com vista ao intercâmbio de

---

<sup>64</sup> [www.eu-lex.europa.eu](http://www.eu-lex.europa.eu) e [http://europa.eu/legislation\\_summaries/customs](http://europa.eu/legislation_summaries/customs); esta Decisão teve em conta o parecer do Comité Económico e Social Europeu; por outro lado, o Regulamento (CE) nº 450/2008 veio estabelecer o Código Aduaneiro Modernizado que criou a *simplificação dos procedimentos aduaneiros* tendentes a facilitar o comércio e a evitar ameaças. Em consequência, criaram-se soluções informáticas, para:

- Garantir, de uma forma geral, a simplificação e a aplicação uniforme da legislação aduaneira;
- Melhorar os controlos aduaneiros, efectuados essencialmente através de uma análise do risco no âmbito de um quadro comum de gestão do risco. Os controlos não aduaneiros devem, na medida do possível, serem efectuados em simultâneo com os controlos aduaneiros num “balcão único”;
- Facilitar os procedimentos de desalfandegamento, que serão integralmente informatizados, oferecerão o máximo de simplificações e poderão ser efectuados de forma centralizada;
- Simplificar os actuais regimes aduaneiros “económicos e/ou suspensivos”, os quais são reorganizados em “regimes específicos” que permitem o trânsito (externo ou interno), a armazenagem (depósito temporário, entreposto aduaneiro, zona franca), a utilização específica (importação temporária ou destino especial) ou o aperfeiçoamento (aperfeiçoamento activo ou passivo) das mercadorias, a fim de melhor corresponder às necessidades económicas dos operadores e simplificar o seu acesso.

<sup>65</sup> Após a comunicação à Comissão e ao Conselho de 24 de Abril de 2003 de “Um quadro simples e sem papel para as alfândegas e os operadores económicos”, tornou-se regra a utilização das tecnologias da informação e da comunicação.

<sup>66</sup> Directiva 2011/16/UR do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011 – ver considerando (10) que respeita à obrigatoriedade da troca automática de informações sem condições prévias.

<sup>67</sup> O CAU, nos termos do art.º 287º entra em vigor a partir de 30.10.2013, revogando e alterando a legislação em vigor tal qual resulta do artigo 286º; porém, disciplina o art.º 288º – nº 1, a aplicabilidade a partir de 30.10.13 dos artigos 2, 7, 8, 10, 11, 17, 20, 21, 24, 25, 31, 32, 36, 37, 40, 41, 50, 52, 54, 58, 62, 63, 65, 66, 68, 75, 76, 88, 99, 100, 106, 107, 115, 122, 123, 126, 131, 132, 138, 142, 143, 151, 152, 156, 157, 160, 161, 164, 165, 168, 169, 175, 176, 178, 180, 181, 183, 184, 186, 187, 193, 196, 200, 206, 207, 209, 212, 213, 216, 217, 221, 222, 224, 225, 231, 232, 235, 236, 239, 253, 265, 266, 268, 273, 276, 279, 280, 281, 283, 284, 285 e 286, sendo que os artigos aí não referidos são aplicáveis a partir de 01.06.2016 nos termos do nº 2 do mesmo artigo.

informações entre as administrações públicas e os cidadãos comunitários; acresce, tornar mais eficiente o desalfandegamento das mercadorias com a redução do tratamento administrativo, com ganhos traduzidos no combate à fraude e ao crime organizado, em prol dos interesses económicos. A utilização dos sistemas de comunicação informáticos determinará uma maior comunicabilidade entre os operadores aduaneiros com vista ao melhor e mais eficiente tratamento da informação com a concomitante possibilidade de haver uma maior cobrança de imposto. Neste sentido, o teor do considerando 48 do CAU reveste uma particular importância, quanto ao controlo a submeter a uma estância única aduaneira a concessão e autorização dos diversos regimes especiais associados a uma garantia única.

Saliente-se que a utilização deste mecanismo ou **plataforma informática comum** irá desencadear uma inequívoca acessibilidade a uma informação quase que em tempo real, com as vantagens daí conhecidas; ademais, o CAC (Código Aduaneiro Comunitário) nascido em 1992, com os seus duzentos artigos e as disposições de implementação (DACAC)<sup>68</sup>, constitui o exemplo paradigmático da existência de um único quadro jurídico que se aplica a todos os Estados-membros sem mácula, ou seja, constitui o exemplo da perfeita harmonia fiscal; quiçá, tal desiderato tenha sido atingido pela não aplicação de qualquer tributo à circulação das mercadorias no âmbito do território comunitário<sup>69</sup>, circunstância essa que não se verifica no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, desde logo, pela inexistência - no espaço comunitário - de uma taxa única de IVA.

---

<sup>68</sup> Refira-se que em 2008 o CAC foi revisto, pese embora as disposições de implementação ainda não terem sido publicadas; ainda se encontra em vigor o actual CAC com todas as legais consequências, conforme se explica nas nossas notas nº 112 e 132.

<sup>69</sup> Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia – Títulos I e II – artigos, 26º a 37º; no título I – “O Mercado Interno” o artigo 26º nº 2 encontra consagrada a existência de quatro Liberdades, sendo que a que releva para os efeitos deste trabalho é a que considera a primeira das Liberdades, a «livre circulação das mercadorias, ...dos serviços...»; ora, resulta do artigo 28º nº 1 que a «União Europeia compreende uma união aduaneira que abrange a totalidade do comércio de mercadorias e implica a **proibição** entre os Estados-membros, de direitos aduaneiros de importação e de exportação e de quaisquer encargos de efeito equivalente, bem como a adopção de uma pauta aduaneira comum nas suas relações com países terceiros»; na conceptualização de mercadorias faz-se a alusão à noção de todas as mercadorias, pelo que se infere que o legislador adoptou a técnica da delimitação negativa.

Por último, refira-se que esta Decisão – aqui em sumária análise – é resultado de uma vontade política comunitária que gravita no Programa Fiscalis 2003/2007, que sustenta a comunicação entre a Comissão, as autoridades aduaneiras e os operadores económicos<sup>70</sup> através da emissão de um relatório de acompanhamento que monitoriza a implementação das medidas em apreço<sup>71</sup> e que com a actual “modernização” do ainda vigente Código Aduaneiro Comunitário, assente numa Pauta Aduaneira Comum (pauta externa aplicada aos produtos importados da UE) e numa Pauta Integrada das Comunidades Europeias - Taric) que contém as taxas dos direitos aduaneiros aplicáveis ao comércio externo da UE<sup>72</sup>, assume um quadro jurídico mais compaginável com as “clássicas” liberdades do Tratado da União.

### 3. As orientações da OCDE contidas no Relatório de 1995<sup>73</sup>

Estas orientações constituem princípios basilares de disciplina e de equilíbrio entre os agentes económicos que operam nos mercados internacionais, no sentido de respeitarem as regras contidas e aceites pelos seus Estados signatários e, também, as que dimanam da Organização Mundial do Comércio e a forma como esta organização dirime os litígios que lhe assistem, que serão abordados neste capítulo; curiosamente, referimos o Brasil como um país que se mantém *a latere* destas orientações por conter legislação específica sobre esta temática.

Das orientações traduzidas no Relatório de 1995, em consonância com a última revisão do artigo 7º da Convenção Modelo, apenas interessam aquelas que se

---

<sup>70</sup> Para enquadramento desta matéria é de assinalar que deve ser consultada a Decisão nº 253/2003/CE do PE e do Conselho de 06 de Fevereiro, que aprovou o programa de acção do domínio aduaneiro da Comunidade (“Alfândega 2007”).

<sup>71</sup> Refira-se como elemento fundamental o Princípio da Cooperação Aduaneira previsto no artigo 33º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

<sup>72</sup> Para maior desenvolvimento consultar Regulamento (CE) nº 2658/87 do Conselho de 23.07.1987.

<sup>73</sup> A OCDE foi constituída em 1960 e sempre se preocupou com a questão dos preços de transferência, tal como se infere do “*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*” – 1979, do “*Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues*” – 1984, do “*Thin Capitalization*” – 1987, até à produção do **mais importante trabalho sobre esta matéria**: “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*” – 1995, e que aqui se refere como “Orientações da OCDE”. Foi com base nestas orientações que Portugal produziu a legislação adequada ao tema, dado que ainda não tinha consagrado no seu ordenamento jurídico tal desiderato.

intersectam com a matéria que aqui estamos a tratar, ou seja, tudo o que se relacione com os preços de transferência num ambiente em que o princípio da plena concorrência – como norma internacional que permite o tratamento em paridade das empresas multinacionais e das empresas ditas independentes – assume como sentido único de todos os países Membros da OCDE com vista a que a fixação dos preços de transferência permita um comportamento fiscal equilibrado, assim se evitando a concorrência fiscal prejudicial; este relatório de avaliação está desenhado de acordo com os critérios da OCDE/CAD a seguir enunciados: relevância, eficiência, eficácia e sustentabilidade, e que se tentarão enquadrar nos vários momentos dos quais resultaram as reflexões neste fórum internacional e que ao adiante iremos desenvolver.

É sintomático salientar que as orientações às quais iremos prestar a nossa atenção e que têm a ver com as transacções que ocorrem no seio dos Grupos Económicos, tendentes a evitar a dupla tributação, não são juridicamente vinculativas, constituindo por isso mesmo um conjunto de recomendações<sup>74</sup> que normalmente produzem efeito e suporte junto dos países subscritores dos tratados.

### 3.1 As seis orientações da OCDE. As FSC belgas

Desde logo a **primeira orientação** diz respeito ao comportamento fiscal que deve presidir entre as empresas associadas e, nomeadamente, nas sociedades comerciais<sup>75</sup> que actuam num determinado Estado, mas que por questões organizacionais exercem também essa mesma actividade económica através de um estabelecimento estável situado num outro país; ou seja, a orientação foi no sentido de tratar fiscalmente o estabelecimento estável<sup>76</sup> como se de uma sociedade independente se tratasse, sujeitando-o a uma disciplina tributária como se fosse uma empresa distinta e separada, de forma a poder determinar com independência essa mesma actividade comercial para efeitos de determinação da obrigação tributária; por outro lado, a orientação vai no sentido de recorrer ao método mais apropriado para cada operação

---

<sup>74</sup> Xavier, Alberto (2011), *Direito Tributário Internacional*, 2ª Ed. Actualizada - Almedina, pág. 746.

<sup>75</sup> Consultar artigos 7º e 9º da Convenção Modelo OCDE.

<sup>76</sup> Duro Teixeira, Manuela (2007) *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis*, Almedina, pág. 35 a 41 – Capítulo II.

e que se revele como o mais apto para permitir a conformação do preço tanto mais próxima quanto possível do designado “preço independente”.

Neste contexto reformador do citado artigo 7º da Convenção Modelo, assumiu um papel muito relevante o comportamento das sociedades FSC belgas, dado que se detectou um conjunto de auxílios da Bélgica sob a forma fiscal de *ruling* às sociedades de vendas americanas e que ao adiante será objecto da nossa análise; dito isto, tais factos foram determinantes no espaço da União com vista à conformação da Decisão da Comissão de 24.06.2003 (2001/77/CE).

Neste contexto, o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE levou a cabo um conjunto de trabalhos que versam matérias sobre as questões do princípio “*Arm’s Length*” desde a questão dos bens incorpóreos, serviços, estabelecimento estáveis e a subcapitalização.<sup>77,78</sup>

Ora, foi neste contexto de reflexão da OCDE que foram desenvolvidos vários métodos de cálculo para os preços de transferência<sup>79</sup>, sendo que o que foi adequado às FSC belgas foi o **método dos preços de transferência denominado «Cost-Plus»**<sup>80</sup>, enquanto método alternativo aplicável às designadas sociedades FSC (sociedades estrangeiras – constituídas por filiais detidas a 100% por uma sociedade americana) que operam fora do território americano e que dispõem de um regime jurídico tributário americano mais favorável, o *Internal Revenue Code* de 1986 (IRC 86); ora, como este regime permite uma “vantagem fiscal” em consequência da exportação de bens a partir dos EUA, tal facto *de per si* introduz uma alteração nas regras de determinação dos preços de transferência, com a inequívoca modulação desses mesmos preços para valores diferentes daqueles que seriam obtidos por aplicação das regras do mercado livre.<sup>81</sup>

---

<sup>77</sup> www.oecd.org. – consultar a Biblioteca *on line* da OCDE no website – Síntese sobre “*Principes applicables en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*”.

<sup>78</sup> Consultar o Relatório da OCDE de 1979 sobre “Preços de transferência e empresas multinacionais”.

<sup>79</sup> Para melhor análise dos vários métodos em apreço, consultar o Glossário do Relatório da OCDE de 1979 sobre “Preços de transferência e empresas multinacionais”.

<sup>80</sup> Consultar Decisão da Comissão de 24 de Junho de 2003, que teve em conta o artigo 88º nº 2 do Tratado de Roma (Comunidade Europeia), que enfatiza que os auxílios concedidos por um Estado ou recursos com proveniência estatal, são incompatíveis com o mercado comum nos termos do artigo 87º, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva e que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que for fixado.

<sup>81</sup> Lipczynski, John (2005), *Industrial Organization*, 2<sup>nd</sup> Ed., pág. 51.

Em consequência, fica então criada a séria possibilidade de alterar, também, as regras da concorrência com a introdução de um «*indirect foreign-tax-credit*» (crédito fiscal) que por força da legislação americana coloca esses mesmos produtos em vantagem no mercado internacional e, nomeadamente, no mercado da UE.

Face a esta factualidade, suscitou-se na Bélgica a concorrência das sociedades FSC pela forma como agiam no mercado e conformavam os seus preços com a “intervenção” daquele crédito de imposto, criando desconformidades nos preços praticados, com a concomitante alteração das regras de concorrência num mercado livre.

Doravante, e estando criadas as condições de alteração das regras de mercado, impunha-se que fosse tomada uma decisão que contivesse um critério corrector dos preços praticados pelas sociedades FSC. Nessa esteira, foi criado “O regime belga das FSC” (a Convenção celebrada entre os EUA e a Bélgica com referência aos estabelecimentos estáveis e aos lucros das empresas), no sentido de que o lucro tributável de uma FSC belga ou de um estabelecimento estável belga de uma FSC fosse atingido de acordo com um método especial denominado «*cost-plus*» (preço de custo majorado) que consiste em aplicar uma margem percentual de lucro de 8% a certos custos incorridos por esta FSC ou por esse estabelecimento.<sup>82,83</sup>

Dito isto, fica na disponibilidade da FSC belga ou da sociedade-mãe americana o pedido de “*ruling*” individual para que o lucro tributável seja considerado de acordo com o critério «*cost-plus*», permitindo que o lucro tributável se compagine com o já aqui mencionado princípio da plena concorrência, o «*arm's length standard*», que passou a ser considerado como o princípio de uma norma internacional de utilização dos países membros da OCDE para determinação dos lucros tributáveis<sup>84,85</sup>; ou seja,

---

<sup>82</sup> Decisão da Comissão de 24 de Junho de 2003 - Artigo (15) «...O método do «*cost-plus*» determina o preço de plena concorrência numa transacção entre duas empresas associadas (transacção controlada) por referência aos custos incorridos pelo fornecedor dos produtos ou pelo prestador de serviços (...) estes custos são majorados de uma taxa calculada por referência à margem de lucro habitual dos fornecedores ou prestadores em transacções não controladas similares...».

<sup>83</sup> O Código Aduaneiro Modernizado, em nosso entender, abre mão para a aplicação deste critério «*cost-plus*», com a introdução de uma norma muito ampla que derroga a disciplina normativa contida nos artigos 41º e 42º, e que se encontra plasmada no artigo 43º, alínea d): Quaisquer outras condições, disposições ou regras necessárias à aplicação dos artigos 41º e 42º.

<sup>84</sup> Consultar a Convenção Modelo da OCDE, artigo 7º.

este método toma como “base os custos suportados pelo fornecedor de bens ou serviços no seio de uma operação vinculada. A estes custos é acrescida uma margem de modo a obter um lucro adequado tendo em atenção as funções exercidas, os activos utilizados, os riscos assumidos e as condições de mercado”<sup>86</sup>, assim se honrando a orientação da OCDE quando à questão do princípio de plena concorrência.

Como podemos verificar, foi através do caso belga que os países da OCDE, através do Relatório de 1995, passaram a aplicar as orientações que permitiram a adopção de um dos vários métodos de cálculo dos preços de transferência no que diz respeito às empresas multinacionais e à administração fiscal, assim permitindo calcular a matéria colectável para as transacções ocorridas entre as empresas associadas.<sup>87</sup>

A **segunda orientação** visou, para as empresas multinacionais, a fixação dos preços de transferência<sup>88</sup> à escala internacional, de que redundou a criação de um Fórum Conjunto em matéria de Preços de Transferência<sup>89</sup>, emergindo um órgão de reflexão constituído por um perito de cada Estado-membro e dez peritos de alto nível da comunidade empresarial<sup>90</sup>, tendente a resolver um conjunto de problemas nesta temática e que têm absoluta importância e acuidade.

---

<sup>85</sup> Teixeira, Glória (2010), *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Ed. Revista e ampliada, Almedina – Customs – From the past to the future - The portuguese perspective, 495 a 501.

<sup>86</sup> Vidé [www.oecd.org](http://www.oecd.org). – consultar a Biblioteca on line da OCDE no website – Síntese sobre “*Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*”.

<sup>87</sup> R. Pires, António Joaquim (2006), *Os Preços de Transferência*, Vida Económica, pág. 24 – Nota 6 (A OCDE, nos termos do Modelo da Convenção Fiscal, artigo 9º, nºs 1 a), b) aplica a terminologia “empresa associada” definindo duas empresas como associadas se uma delas participar, directa ou indirectamente, na direcção, no controlo ou no capital da outra, ou se “as mesmas pessoas participarem, directa ou indirectamente, na direcção, no controlo ou no capital” das duas empresas.

<sup>88</sup> Ao nível nacional encontra-se previsto no CIRC, no artigo 138º, os acordos prévios sobre os preços de transferência (APA), resultado das orientações da OCDE. Em nosso entendimento, o Código Aduaneiro Modernizado permite, através da aplicação do artigo 43º, alínea d), a fixação dos preços de transferência, quer estejamos perante empresas associadas ou perante empresas independentes mas com interesses comuns.

<sup>89</sup> O Fórum Conjunto da EU sobre os Preços de Transferência apresentou um primeiro Código de Conduta em 2004, que teve como preocupação principal a adopção mais uniforme da Convenção da Arbitragem aos Estados-membros, de forma assegurar a eliminação da dupla tributação no espaço comunitário.

<sup>90</sup> Comunicação da Comissão n.º 582, de 23 de Outubro de 2001, pág. 14; Decisão da Comissão de 13 de Maio de 2003 relativa ao regime de auxílio estatal executado pela França a favor dos centros gerais de operações e dos centros logísticos (2004/76/CE).



Esses problemas foram identificados num estudo da Comissão sobre a tributação das empresas e que impediam o correcto funcionamento do mercado; este Fórum teria como objectivo uniformizar as regras a adoptar em sede de preços de transferência, fundamentalmente as que gravitam nas formalidades documentais, na clarificação com vista à aceitação dos valores dos preços de transferência por parte das administrações fiscais e na busca de uma solução mais rápida dos litígios.

A **terceira orientação** referencia a necessidade de actualizações periódicas dos preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais<sup>91</sup>, permitindo um controlo sobre os citados preços.<sup>92</sup>

A **quarta orientação** determinou a criação de documentação com referência aos preços de transferência das empresas associadas da UE (DPT UE). Com esta orientação propôs-se a aplicação de uma documentação harmonizada para as já referidas empresas e que passará a constituir uma base de dados dos preços de transferência praticados, com uma acessibilidade automática.

A **quinta orientação** diz respeito ao objectivo de assegurar um equilíbrio entre o direito das administrações fiscais a obter informações dos contribuintes para verificar se os preços de transferência praticados por estes observam as condições normais de concorrência e por outro lado os custos inerentes traduzidos em valores de normalidade mercantil. Esta orientação vai no sentido de ser implementado um **Código de Conduta**<sup>93</sup> relativo à documentação exigida para os preços de transferência às empresas associadas na UE<sup>94</sup>, documentação essa vantajosa para os contribuintes porquanto cria uma redução dos custos de conformidade e do risco de sujeição a sanções relacionadas com a documentação, e também vantajosa para as

---

<sup>91</sup> Consultar Decisão da Comissão de 15 de Setembro de 1999.

<sup>92</sup> Esta orientação tem por base a gestão de risco através de um quadro comum da Comissão e dos Estados-membros; este quadro comum permite às autoridades aduaneiras efectuar controlos com base nas análises nacionais, comunitárias e internacionais.

<sup>93</sup> Decisão do Conselho da EU de 28.07.2006 (2006/C 176/02) que adopta o Código de Conduta por um período de três anos para a efectiva aplicação da Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas.

<sup>94</sup> Para melhor enquadramento desta matéria, consultar a Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu de 07.11.2005 – Com (2005) 543 final.

administrações fiscais por beneficiarem de maior transparência, segurança e coerência no tratamento dos dados.<sup>95</sup>

A **sexta orientação** funda a sua “*racio*” nos preços de transferência da OCDE para companhias multinacionais e para as administrações fiscais, e convidam os países da OCDE a **controlar** as transacções comerciais realizadas pelos componentes de companhias multinacionais com as suas sucursais estrangeiras<sup>96</sup>.

Não poderíamos olvidar uma decisão da Comissão que reputamos da maior importância na questão da análise dos preços de transferência compaginados com as orientações da OCDE; tal desiderato tem a ver com a Decisão da Comissão de 22 de Dezembro de 2006 que cria um grupo de peritos em preços de transferência (2007/75/CE); tal grupo foi criado a partir de 01 de Março de 2007, com funções de assistir a Comissão na procura de soluções práticas compatíveis com as orientações da OCDE.

Todavia, teremos sempre que enfatizar que o espaço comunitário europeu – desde sempre – se debate com um problema, ou com um pecado original: o da não existência de uma verdadeira harmonia fiscal que tivesse um efeito de “neutralidade” na conformação dos preços; o artigo publicado no *World Customs Journal*, da responsabilidade de Sabine Schröer-Schallenberg, é elucidativo quanto à demonstração desta realidade fiscal comunitária.<sup>97</sup>

Por último salientamos que no que se refere à Convenção de Arbitragem, a Comissão toma nota da necessidade de debater mais profundamente a possibilidade de criação de um secretariado independente permanente e a interacção entre a

---

<sup>95</sup> A orientação da OCDE no sentido do regime aduaneiro (em especial em caso de desalfandegamento centralizado) e o registo/acordo dos operadores económicos (identificação e registo dos operadores económicos: EORI; concessão do estatuto de operador económico autorizado “simplificações aduaneiras” e/ou “segurança e protecção”: OEA. Consultar considerandos 24, 25 e 26 do CAU.

<sup>96</sup> Esta orientação originou a análise da Comissão relativamente a procedimentos relativos à execução da política da concorrência – Auxílios Estatais (Dinamarca) – Flexibilização das obrigações de informação impostas às companhias marítimas sujeitas ao regime de tributação sobre a arqueação dinamarqueses (2007/C 135/06).

<sup>97</sup> Para melhor compreensão da dificuldade que reveste a falta de harmonia fiscal, no espaço comunitário, no que toca aos impostos indirectos, consultar o artigo de Sabine Schröer-Schallenberg no *World Customs Journal* (2012), vol. 6, n.º 2, publicado pela *International Network of Customs Universities (INCUI)*: “The legality of non-harmonised excise duties in the European internal market using the Federal Republic of Germany as an example”.

Convenção de Arbitragem e o nº 5 do artigo 25º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE.

### **3.2 A adequação da Comissão Europeia<sup>98</sup> às orientações da OCDE**

Neste sentido, julgamos que o instrumento de carácter adjectivo contido no artigo 101º do TFUE e que diz respeito à incompatibilidade de acordos entre empresas, decisões de associações de empresas e de práticas concertadas no sentido de afectarem o comércio entre os Estados-membro que possam afectar ou falsear a concorrência do mercado interno, permite homenagear as orientações da OCDE; por outro lado, toda a estrutura política comercial comum que se encontra elencada nos artigos 206º e 207º do TFUE é inequivocamente tradutora da existência de um sentido de partilha de uma política comum, tendente a manifestar uma matriz completamente compaginável com as orientações aqui em apreço.

Por último, acresce o reconhecimento da UE em linha com o Princípio da Cooperação com as Organizações Internacionais mencionado no artigo 220º do TFUE, no qual expressamente se indica a OCDE na esteira de se estabelecerem todas as ligações que se considere oportunas.

### **3.3 O Sistema de Resolução de Litígios da OMC<sup>99</sup>**

No contexto deste trabalho importa aqui referir, mesmo que de uma forma sumária, o Sistema de Resolução de Litígios da OMC<sup>100,101,102</sup> pela importância que o mesmo

---

<sup>98</sup> Idem.

<sup>99</sup> <http://www.wto.org>.

<sup>100</sup> Brigas Afonso, A., *Noções Gerais de Direito Aduaneiro, Ciência e Técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral dos Impostos, Dezembro de 2008, pág. 47.

<sup>101</sup> A OMC constituiu a mais recente estrutura internacional económica, fundada em 15 de Abril de 1994 pelos países constituintes da Conferência de Marraquexe, no âmbito do ciclo de negociações comerciais multilaterais realizado sob a responsabilidade do GATT – o Ciclo do Uruguai (1986/1994), tendo entrado em funcionamento em Janeiro de 1995; para além do comércio de mercadorias, disciplinou-se o comércio de serviços (*General Agreement on Trade in Services – GATS*) e os aspectos dirigidos ao direito de propriedade direccionados com o comércio – TRIPS.

<sup>102</sup> Consultar a Decisão nº 94/800/CE do Conselho de 22 de Dezembro de 1994, respeitante à celebração em nome da CE e em relação a matérias da sua competência, dos acordos resultantes das negociações multilaterais do Uruguay Round (1986/1994) – Jornal Oficial L366 de 23.12.1994.

reflecte na forma de se perceber como é que uma organização de carácter universal resolve essa mesma conflitualidade.

Este sistema litigioso aplica-se a todas as matérias relacionadas com os Acordos sobre o Comércio de Mercadorias, o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços e o Acordo sobre os Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Ligados ao Comércio, tal qual resulta do Apêndice I do Memorando de Entendimento sobre as Regras e Processos que regem o SRL.<sup>103</sup> Em consequência, o Memorando acaba por disciplinar todos os Membros dos Acordos OMC, através da adopção de regras simples e rápidas do ponto de vista processual e da adopção da regra do “consenso negativo”<sup>104</sup> para a aprovação das decisões litigiosas, no Órgão de Resolução de Litígios.<sup>105</sup>

Este sistema de resolução dos litígios assume uma característica integrada, uma vez que veio substituir os oito diferentes procedimentos existentes no regime do GATT de 1947, tal qual se expressa no artigo 3º, nº 1 do Memorando e constitui um elemento fulcral de garantia da segurança e previsibilidade do sistema multilateral do comércio<sup>106</sup>; este sistema está dividido em duas fases, compreendendo uma de natureza prévia e informal destinada a sanar amigavelmente o litígio<sup>107</sup> e uma outra marcadamente contenciosa.<sup>108</sup>

Pode ter lugar no litígio o recurso, que fundamentalmente apreciará questões de direito e de interpretação, devendo a parte condenada corrigir o seu comportamento no sentido de respeitar as regras multilaterais, sob pena da parte queixosa poder negociar compensações comerciais.<sup>109</sup>

Caminha, também, no percurso jurídico de resolução dos litígios a possibilidade dos Membros poderem recorrer à arbitragem como meio alternativo dos conflitos, nos

---

<sup>103</sup> Consultar [www.fed.ue.pt](http://www.fed.ue.pt).

<sup>104</sup> Consultar a nota 1 do artigo 2º - Aplicação do Memorando de Entendimento (o consenso é atingido quando a decisão proposta não for formalmente contestada).

<sup>105</sup> Consultar o artigo 2º, do Memorando de Entendimento. Enfatize-se que o Memorando constitui um Acordo Multilateral. O ORL é composto por todos os representantes de todos os membros da OMC e corresponde ao Conselho Geral da organização.

<sup>106</sup> Consultar o artigo 3º nº 2 do Memorando.

<sup>107</sup> Consultar o artigo 3º nº 7 do Memorando.

<sup>108</sup> Consultar o artigo 3º nº 10 do Memorando.

<sup>109</sup> Consultar o Regulamento Interno do Apêndice 3 do Memorando de Entendimento, para melhor percepção dos procedimentos a adoptar em sede de litígio e dos prazos a respeitar em cada fase de apreciação contenciosa.

termos exarados no artigo 25º do Memorando de Entendimento, aplicando-se *mutatis mutandis* os artigos 21º e 22º.

Por último, teremos que referir que as partes que constituem as principais utilizadoras do mecanismo de resolução dos litígios são a Comunidade Europeia e os Estados Unidos da América, principais blocos comerciais do mundo<sup>110</sup>. Saliente-se que as principais queixas comunitárias contra os EUA concentram-se na infracção às regras da OMC em sede de instrumentos de defesa comercial (medidas anti-dumping, de salvaguarda e direitos compensatórios) maioritariamente, da violação de direitos de propriedade intelectual e do recurso frequente a subsídios que visam apoiar os designados sectores tradicionais mais sensíveis, como o agrícola e o siderúrgico, ou sectores com tecnologias mais avançadas.<sup>111</sup>

---

<sup>110</sup> <http://www.wto.org>

<sup>111</sup> Moreira, Teresa, *O sistema de resolução de litígios da OMC*, Janusonline.pt/ 2004

## CAPÍTULO III

### A INTERSECÇÃO DO CAC NOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

#### 1. O contributo do CAC nos Preços de Transferência<sup>112</sup>

“*Prima facie*”, teremos que explicar que todas as referências ao Código Aduaneiro ainda remetem para o CAC de 1992, pelos motivos que se explicam na nota nº 68, cujo conteúdo se encontra publicado no sítio Oficial da UE – síntese da legislação; assim sendo, o nosso estudo ainda recai sobre o actual quadro daquele complexo normativo, apenas e só porque ainda vigorará no quadro legal comunitário até 31 de Outubro de 2013<sup>113</sup>, sem embargo de ao longo do nosso texto irmos dando referência a algumas alterações que ocorreram em consequência das Orientações da OCDE<sup>114</sup> e que foram colhidas pelo Código Aduaneiro Modernizado.

Sempre se dirá que do ponto de vista da contextualização do “novo Código” a sua modernização ocorreu «...após o termo da vigência do Tratado CECA e os dois alargamentos sucessivos da União Europeia. Além disso, está em conformidade com a Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros e a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia».

Por outro lado, a nobreza do CAC revela-se na perfeita harmonia como ele se aplica a todo o espaço europeu, sendo que a sua *neutralidade* nesse mesmo espaço é o inequívoco garante dessa mesma nobreza; porém, a constituição de procedimentos que garantam a aplicação das medidas pautais nas trocas comerciais com países

---

<sup>112</sup> <http://europa.eu/legislation>. O Regulamento CE nº 450/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de Abril de 2008, que estabelece o Código Aduaneiro Modernizado – Jornal Oficial L 145 de 04.06.2008. O Código Aduaneiro Modernizado substituirá o Código Aduaneiro Comunitário de 1992, quando as disposições de execução necessárias forem adoptadas e aplicadas, o mais tardar em 24 de Junho de 2013, tendo sido alterado pelo Regulamento (EU) nº 528/2013 do PE e do Conselho de 12.06.2013, que determina a nova data de aplicação considerada adequada para 01 de Novembro de 2013. **Até essa data, o código actual continuará em vigor.**

<sup>113</sup> Consultar Regulamento (CE) nº 450/2008 do PE e do Conselho de 23.04.2008, com a alteração atrás mencionada.

<sup>114</sup> Ver neste trabalho o que foi explanado no ponto 3.2 do Capítulo II.

terceiros revela uma esmerada adequação aos objectivos que primaram na sua génese.

## 2. O “ainda” vigente Código Aduaneiro Comunitário

Doravante, apenas uma pequena nota sobre os impostos aduaneiros<sup>115</sup>, dado que no mundo ocidental se tem desenvolvido a ideia de liberalizar o comércio internacional com vista à redução das barreiras alfandegárias, percepção que está ancorada nos múltiplos acordos internacionais sobre esta matéria. Resulta desta ideia do comércio internacional, a que a Europa sempre esteve ligada, a criação de uma união aduaneira que permitisse uma política aduaneira única e, por outro lado, um protecçãoismo aos produtos oriundos dos países comunitários, obviamente.

“As taxas da Pauta Aduaneira Comum são, na sua esmagadora maioria, taxas *ad valorem*... Nem sempre foi assim. Durante muitos séculos e até meados do século passado, as taxas dos direitos aduaneiros constantes das pautas aduaneiras, eram taxas específicas ou *ad rem*.”<sup>116</sup>

A visão do Código Aduaneiro Comunitário<sup>117</sup> – numa perspectiva linear – sobre os preços de transferência, não surge de forma – diríamos nós – explícita; é preciso perscrutar o CAC e aí “descobrir” que no Capítulo 3 – Valor Aduaneiro das Mercadorias, ao longo dos artigos 28º a 36º se menciona, “suavemente”, esta temática, conforme a seguir se demonstrará.<sup>118</sup>

Desde já, e como elemento determinante para se perceber o que está em causa no cálculo do valor aduaneiro<sup>119</sup> das mercadorias sob o ponto de vista dos critérios

---

<sup>115</sup> Para um melhor enquadramento desta matéria ver e ler: Teixeira, Glória (2010) *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Ed. revista e ampliada, Almedina, págs. 179 a 186 – Capítulo V.

<sup>116</sup> Brigas Afonso, A. (2008) *Noções Gerais de Direito Aduaneiro, Ciência e Técnica Fiscal*, nº 422, pág. 63.

<sup>117</sup> O Código Aduaneiro Comunitário, iniciou a sua vigência a partir de 1 de Janeiro de 1994, a que se associa as Disposições de Aplicação, e que reuniu toda a legislação aduaneira dispersa em vários diplomas.

<sup>118</sup> No Código Aduaneiro Modernizado, esta temática encontra-se prevista no Capítulo 3 (Valor Aduaneiro das Mercadorias), nos artigos 40º a 43º e no CAU está situada no Capítulo 3 (Valor Aduaneiro das Mercadorias), nos artigos 69º a 76º.

<sup>119</sup> [http://europa.eu/legislation\\_summaries/customs](http://europa.eu/legislation_summaries/customs). A fonte da **legislação** relativa à determinação do valor aduaneiro é o acordo da Organização Mundial do Comércio sobre o valor aduaneiro. Este acordo foi transposto para o Código Aduaneiro Comunitário e as suas Disposições de Aplicação. O principal objectivo na determinação do valor aduaneiro é a aplicação da pauta aduaneira da Comunidade. O valor aduaneiro serve para

admissíveis no CAC, teremos que explicar quais os métodos atendíveis para determinação do valor aduaneiro<sup>120</sup>, e enquadrar esta temática nesses mesmos critérios ou, se assim for o caso, num só deles.

## 2.1 O regime-regra do valor aduaneiro: o valor transaccional (art. 29º do CAC)

O artigo 29º, nº 1 do CAC remete para cálculo do valor aduaneiro<sup>121</sup> das mercadorias a vender com destino ao território aduaneiro da Comunidade<sup>122</sup> o critério ou o método do **valor transaccional**<sup>123</sup>, que o conceptualiza de seguinte forma: - é o preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventualmente após ajuste efectuado nos termos dos artigos 32º e 33º; e, a seguir, o dispositivo legal considera um conjunto de restrições contidas nas alíneas a), b) e c)

---

calcular os direitos aduaneiros sem esquecer o seu impacto no imposto sobre o valor acrescentado (IVA), as estatísticas e a execução da política comercial. O valor aduaneiro das mercadorias importadas corresponde ao seu valor transaccional, quer isto dizer, o preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade. Uma hierarquia de normas rege a determinação do valor aduaneiro, quando esse preço não pode ser determinado.

<sup>120</sup> “A determinação do valor aduaneiro das mercadorias reveste grande importância na aplicação da Pauta Aduaneira da União Europeia, pelo facto de a maioria dos direitos nesta estabelecidos serem fixados numa percentagem do valor, sendo por isso chamados direitos *«ad valorem»* (quando fixados em função de unidades, que podem ser físicas ou técnicas, os direitos designam-se por específicos) - Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal* (2010), 2ª Ed revista e ampliada, Almedina, pág. 183.

<sup>121</sup> No que respeita ao valor aduaneiro das mercadorias contidos nos artigos 28º a 36º do CAC e 141º a 181º-A das Disposições de Aplicação, existe uma nítida conexão entre duas realidades do comércio jurídico que flui entre as sociedades em relação especial ou entre sociedades “ditas” independentes mas com interesses comuns (ver Ponto 2.3 do Capítulo I deste trabalho) e que constitui a matéria referente aos preços de transferência e à subcapitalização (para melhor enquadramento desta temática analisar os artigos 63º, 67º e 138º, todos do CIRC).

<sup>122</sup> Devemos ter em linha de conta o que o CAC considera como território aduaneiro da Comunidade, tal qual subjaz disciplinado no artigo 3º; o número um do citado artigo contém no segundo parágrafo *“in fine”* uma clara exclusão das Ilhas Faroé e da Gronelândia; curiosamente, no número dois alude-se a uma norma inclusiva, que em consequência de Convenções e Tratados estende o território comunitário ao Principado do Mónaco, Akrotiri e Dhekelia; fazem ainda parte deste mesmo território, os territórios descritos no número 3 do artigo 3º.

<sup>123</sup> O valor transaccional é o principal método para o cálculo do valor aduaneiro. Encontra-se definido no artigo 1º do Acordo e no artigo 29º do CAC (...).A utilização do valor transaccional implica que só podem ser avaliadas por este método as mercadorias que tenham sido objecto de venda, porque só estas são transaccionadas, Brigas Afonso, A. *Noções Gerais de Direito Aduaneiro, Ciência e Técnica Fiscal*, pág. 64.

Neste sentido, consultar Acórdão do TJUE – (2ª Secção) de 23.02.2006 no Processo C-491/014.



que exorbitam o tema deste trabalho, e que por isso não será objecto de maior atenção para além da sua singela enunciação.

Todavia, teremos que bem precisar o conteúdo e significado jurídicos da disposição contida na **alínea d) do nº 1 do artigo 29º**, dado que está directamente conexcionada com a matéria em apreço, remetendo-nos para o seguinte plano jurídico:

- O **comprador e o vendedor** não estejam **coligados ou, se o estiverem**, que o **valor transaccional seja aceitável** para efeitos aduaneiros por força do nº 2.

Aqui chegados, teremos que apelar a uma reflexão e dividir em duas partes a disposição contida na alínea d):

a) A **primeira parte** respeita ao seguinte: **O comprador e o vendedor não estejam coligados**.

Se o comprador e o vendedor não estiverem coligados, o valor aduaneiro das mercadorias será calculado nos termos da adopção do critério transaccional; ora, dito isto desta forma tão linear, parece-nos que o legislador comunitário não pretendeu salvaguardar a possibilidade de comprador e vendedor, apesar de constituírem “figuras” independentes, poderem adoptar um interesse comum<sup>124</sup>, e por isso mesmo defrontarem-se, do ponto de vista da determinação do valor aduaneiro, como se de sociedades coligadas ou empresas associadas (para adoptar a nomenclatura comunitária) se tratasse; é o que resulta objectivamente da redacção do artigo, mas para que a reflexão jurídica seja mais profunda, ou possa alcançar uma dimensão sem sofismas, julgamos necessário analisar o nº 2 do artigo 29º, para aí se poder alcançar, ou não, se o legislador previu a possibilidade de não haver coligação, mas com a existência de interesses comuns e, em consequência, ser colocado em crise a aplicação do método transaccional, como método-regra.

Compulsada a alínea a) do nº 2 do artigo 29º, nada se refere a uma eventual ou hipotética relação de interesses entre comprador e vendedor, pelo que facilmente se alcança a adopção do critério regra, o do valor transaccional, ao caso em apreço; ademais, o que aí se tipifica é a noção de que a coligação entre comprador e vendedor não afasta a aplicação do critério do valor transaccional.

---

<sup>124</sup> Ver ponto 3. do Capítulo I deste trabalho.

Continuando a percorrer o artigo 29º, nº 2, agora na alínea b), toda a sua estrutura está dedicada à qualidade de «pessoas coligadas», nada se mencionando a possibilidade de as “pessoas” serem independentes e constituírem entre si um núcleo de interesses capaz de desconformar o preço e, concomitantemente, desconformar o valor aduaneiro com a intenção de criar um benefício pessoal; saliente-se que, sempre que estiver em causa a eventual “manipulação” do valor aduaneiro, estaremos certamente – também – a viver a “manipulação” do IVA e do rendimento das pessoas colectivas, evidenciando-se a deterioração da base tributável, com a concomitante diminuição da receita fiscal.

Por último se dirá que nos termos da alínea c) será ao declarante que cabe a iniciativa de utilização dos “valores”/critérios contidos na alínea b), não podendo ser estabelecidos valores de substituição, donde resulta que o valor transaccional emerge como o valor imaculado para estes legais efeitos; acresce que os efeitos declaratórios são considerados suficientes<sup>125</sup> para convencer a autoridade aduaneira desde que o valor transaccional esteja muito próximo de um dos três valores mencionados na citada alínea b).

Face a tudo isto, entendemos que o legislador comunitário não acautelou todos os interesses em causa, podendo ter aberto a porta a eventuais desvios nas declarações aduaneiras, com prejuízos na receita tributária, num múltiplo plano jurídico: o do valor aduaneiro, o do valor acrescentado e o do rendimento das pessoas colectivas, dado que essa falta de “acutilância” na disciplina jurídica poderá criar um ambiente que propicie a infracção aduaneira, o crime fiscal e até a concorrência fiscal prejudicial.

b) A **segunda parte** respeita ao seguinte: **ou, se o estiverem, que o valor transaccional seja aceitável para efeitos aduaneiros por força do nº 2.**

Aqui comprador e vendedor estão coligados, ou seja, entre eles existe uma relação especial<sup>126</sup> que pode ser determinante na conformação da declaração aduaneira, pelo que é aconselhável a prática de preços de mercado e, dizemos nós, na esteira do que

---

<sup>125</sup> Em sentido contrário consultar Acórdão do TJUE – 1ª Secção em 08.11.2012, no Processo C-438/11.

<sup>126</sup> Ver nota 61 deste trabalho; e Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal* (2010), 2ª Ed. revista e ampliada, Almedina, pág. 121 a 125 – Capítulo IV.

ensina a Prof. Glória Teixeira, que deverão «...não incorrer em situações de endividamento excessivo».

O que resulta claramente da segunda parte do artigo é a aceitação “conformista” da aplicação do valor transaccional, por força do nº 2 do artigo 29º, pelo que teremos que nos debruçar sobre a análise jurídica das alíneas a), b) e c), respectivamente.

A **primeira parte** do nº 2 - alínea a) do artigo 29º diz-nos o seguinte: «Para determinar se o valor transaccional **é aceitável** para efeitos de aplicação do nº 1, o facto de o comprador e o vendedor estarem ligados **não constitui**, em si mesmo, **motivo suficiente** para considerar o **valor transaccional como inaceitável**».

Ou seja, a previsão normativa aqui em apreço desconsidera a questão da coligação – entre comprador e vendedor – como elemento determinante na aplicação, ou não, do valor transaccional como critério a adoptar; tanto assim é que o facto de haver coligação não é indutor de afastamento do critério de aplicação. Claro que se percebe bem que a norma não seja discriminativa/sancionatória para quem, em liberdade e de acordo com o quadro legal, se determinou em termos organizacionais desta forma, mandando aplicar “*tout court*” o critério-regra.

O que a norma pretende alcançar é outra realidade; é a realidade que confina o valor das mercadorias para efeitos de determinação do valor aduaneiro, mas através de um critério muito pouco jurídico, com todo o respeito, e porquê?:

- Na verdade, quer na segunda parte da alínea d) do nº 1 do artigo 29º, quer na primeira parte da alínea a) do nº 2 do mesmo artigo, o legislador faz menção de enfatizar o adjectivo “**aceitável**” como o critério definidor e orientador da aplicação do valor transaccional; ou seja, o legislador lança mão de um conceito indeterminado para determinar o valor aduaneiro; temos que confessar que não comungamos nem acompanhamos tal raciocínio pela simples razão de não sufragarmos a ideia de singeleza e incerteza na abordagem jurídica da questão, desde logo porque o que é aceitável para uns será não aceitável para outros.

## **2.2 A declaração aduaneira nos preços de transferência**

A **segunda e última parte** do nº 2 alínea a) do artigo 29º diz: «Se necessário, serão examinadas as circunstâncias próprias da venda e o valor transaccional será

admitido, desde que a relação de coligação não tenha influenciado o preço. Se, tendo em conta informações fornecidas pelo declarante ou obtidas de outras fontes, as autoridades aduaneiras tiverem motivos para considerar que a relação de coligação influenciou o preço, comunicarão os seus motivos ao declarante e dar-lhe-ão uma possibilidade razoável de responder. Se o declarante o pedir, os motivos ser-lhe-ão comunicados por escrito».

Nesta segunda parte do artigo, o legislador dividiu-o em dois planos:

**1º Plano** – O legislador aponta para a possibilidade de ser desencadeada uma operação de exame às circunstâncias de tempo, lugar e modo em que ocorreu a própria venda; mas não diz o que leva a desencadear essa mesma operação. Ou seja, não sabemos a razão de ser desse acto inspectivo; apenas ficamos a saber que o **valor transaccional será admitido** desde que **não tenha ocorrido modelação do preço** em razão dessa mesma coligação; será que o legislador comunitário quis apenas dizer que a simples influência do preço é que origina o acto inspectivo? E em referência a que facto de conformação do preço é que este é influenciado pela coligação? Parece-nos que o legislador foi muito vago na abordagem da questão, pois julgamos que melhor andaria se tivesse desenhado o artigo de forma a evidenciar que a relação de coligação tivesse prestado declarações falsas ou inexactas.

Ficam aqui algumas dúvidas que resultam da interpretação da lei e que serão obviamente esclarecidas em sede de decisão administrativa.

**2º Plano** – Mas, logo a seguir, vem-nos dizer que em consequência de informações fornecidas pelo declarante, ou obtidas por outros meios, podem as autoridades aduaneiras considerar que houve manipulação do preço e, em consequência, notificar esse mesmo declarante para apresentar a sua defesa escrita.

Quanto a nós, parece-nos que melhor teria andado o legislador se tivesse “construído” a segunda parte do artigo com a indicação da motivação para desencadear e averiguar as circunstâncias da venda, porquanto a conclusão da intervenção/manipulação do preço, por parte do declarante, teria sempre que ocorrer após ter sido levado a efeito um procedimento de averiguações.

Esta nossa observação apenas tem a ver com a técnica de construção da redacção, que não com a substância plasmada no preceito; digamos que estamos em presença de uma construção sintáctica menos apelativa!

Todavia, o que daqui resulta é que poderá o valor transaccional sucumbir em determinadas circunstâncias, desse logo, quando os preços de transferência são resultado de manipulação dos intervenientes ou agentes económicos, podendo ser utilizado um critério de substituição<sup>127</sup>, como ao adiante iremos tentar demonstrar.

Avançando na nossa análise, focaremos agora a nossa atenção na **alínea b) do nº 2 do artigo 29º**:

**«Numa venda entre pessoas coligadas, o valor transaccional será aceite e as mercadorias serão avaliadas em conformidade com o nº 1, quando o declarante demonstrar que o referido valor está muito próximo de um dos valores a seguir indicados, no mesmo momento ou em momento muito aproximado».**

Teremos que aqui produzir a nossa análise, no sentido de podermos extrair quais as consequências nos termos da questão que nos prende; com este dispositivo legal está-se a apelar ao princípio do *«arm's length standard»*<sup>128</sup>, que apela às regras de mercado na conformação dos preços, mas, desde logo, se o declarante puder e conseguir produzir a prova em circunstâncias de tempo, lugar e modo muito próximas daquelas que ocorreram no momento da venda, assim permitindo a aplicação do critério-regra plasmado no nº 1 do artigo 29º; saliente-se que do ponto de visto do ónus da prova, esse recai na esfera jurídica do declarante, conforme bem se percebe e se atende.

---

<sup>127</sup> Se for aplicado um método de substituição, nos termos do artigo 30º nº 2 poderão ser aplicados por esta ordem, os seguintes critérios:

- a) Valor transaccional de mercadorias idênticas.
- b) Valor transaccional de mercadorias similares.
- c) Valor baseado no preço unitário.
- d) Critério do último recurso (valor calculado, igual à soma: do custo ou do valor das matérias e das operações de fabrico; de um montante representativo dos lucros e das despesas gerais igual ao que é contabilizado nas vendas de mercadorias da mesma natureza ou da mesma espécie; do custo ou valor dos elementos especificados no nº 1, alínea e) do artigo 32º.

<sup>128</sup> Consultar ponto 2.2 do Capítulo I.

A *contrario*, se não for possível a produção dessa prova, o valor transaccional poderá sucumbir através da aplicação de um critério ou método de substituição, que será escolhido de acordo com as regras contidas no artigo 30º, nº 1 (1ª parte).

As sub-alíneas i), ii) e iii) do número dois da alínea b) do artigo 29º têm um sentido de aplicação a um método comparado, pela simples razão de tipificar as posições de compradores e vendedores numa lógica jurídica de não coligação, ou seja, de independência; mas pressupondo sempre que dessa independência não existem “interesses comuns”, como já atrás enfatizámos.

Por último, teremos que apelar à análise da **alínea c) do nº 2 do artigo 29º**:

**«Os critérios enunciados na alínea b) do presente número serão utilizados por iniciativa do declarante e somente para efeitos de comparação. Não poderão estabelecer-se valores de substituição por força da referida alínea».**

Aqui chegados, deveremos colher, outrossim, o que resulta da construção normativa, pela imperatividade contida no preceito no que toca à escolha dos critérios mencionados na alínea b) do mesmo artigo, critérios esses escolhidos ou adoptados pelo declarante, mas somente para efeitos de comparação; ora, esta comparação é a que resulta dos valores que se encontram determinados nas sub-alíneas i), ii) e iii) que contêm regras de determinação dos direitos “*ad valorem*”; saliente-se a proibição legal de se poderem estabelecer valores de substituição em consequência da aplicação da citada alínea b), o que desde logo impossibilita a aplicação do artigo 30º no sentido de através dos métodos substitutivos de cálculo do valor aduaneiro poder introduzir-se a alteração ao regime-regra.

Dito isto, verifica-se objectivamente que o regime-regra é o valor transaccional<sup>129</sup>, e que o segundo regime será por via indirecta o mesmo regime-regra, porquanto nos

---

<sup>129</sup> Os outros métodos de determinação do valor aduaneiro, para além do valor transaccional, só podem ser utilizados nos seguintes casos: na ausência do valor transaccional, o que normalmente acontece no caso de remessas enviadas gratuitamente; no caso de rejeição do valor transaccional, que só poderá ter lugar em determinadas condições e no caso do vendedor e o comprador estejam coligados. Só no momento em que a possibilidade de justificação por parte do importador esteja completamente esgotada ou que este renuncie a apresentar os justificativos necessários é que a alfândega poderá rejeitar o valor que foi declarado, recorrendo a outros métodos. Brigas Afonso, A. (2008) *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 422 – *Noções Gerais de Direito Aduaneiro*, pág. 65.

termos da alínea c) do nº 2 do artigo 29º se afastam os valores de substituição por força da fundamentação admitida na alínea b).

Por tudo isto, fica bem claro que o CAC pretende de uma forma bem acutilante aplicar o método do valor transaccional como o predominante em toda a aplicação da Pauta Aduaneira das Comunidades Europeias, quer estejamos perante sociedades coligadas/empresas associadas, quer perante sociedades independentes; denota esta tendência uma ideia política de criar a **unicidade** de aplicação de um só critério, que na verdade prepondera do ponto de vista prático, conforme mais adiante teremos a possibilidade de mencionar.<sup>130</sup>

A *contrario*, a disciplina jurídica plasmada no artigo 30º, e que contém os métodos de substituição do valor transaccional,<sup>131</sup> é obviamente a de um método de aplicação residual, tal como bem resultou da análise anteriormente produzida.

### 2.3 O Código Aduaneiro Comunitário Modernizado<sup>132</sup>

Após o enquadramento desta matéria à luz do CAC, recentemente alterado, obviamente que se impõe uma interpretação comparada com o **O Código Aduaneiro Comunitário Modernizado**, no sentido de podermos perceber se do

---

<sup>130</sup> Teremos que apelar nesta matéria à alteração produzida no Código Aduaneiro Modernizado, porquanto no corpo do artigo 43º se diz: “A Comissão aprova pelo procedimento de regulamentação a que se refere o nº 2 do artigo 184º, medidas que estabeleçam: (...) D) Quaisquer outras condições, disposições ou regras necessárias à aplicação dos artigos 41º e 42º”. Em consequência desta alteração, constatamos que o regime regra contido na determinação do valor aduaneiro – o valor transaccional (artigo 41º) ou a aplicação dos métodos secundários de determinação do valor aduaneiro (artigo 42º), podem soçobrar perante a previsão legal, com carácter excepcional, contida na citada alínea d) do artigo 43º.

<sup>131</sup> Sobre a noção de valor transaccional consultar o Acórdão do TJCE, nº 7/853 e 183/85.

<sup>132</sup> Nos termos do Regulamento (CE) nº 450/2008 do PE e do Conselho, de 23 de Abril de 2008, que estabeleceu o Código Aduaneiro Modernizado, que criou um *novo ambiente aduaneiro electrónico* pelo reforço dos sistemas informáticos das 27 administrações aduaneiras; entrará em vigor o mais tardar em 24 de Junho de 2013, quando as disposições de execução/implementação (DA) forem adoptadas; entretanto, alterado nos termos da publicação no Jornal Oficial da EU nº L 165 – Regulamento (EU) nº 528/2013 do PE e do Conselho de 12.07.2013, que altera o Regulamento (CE) nº 450/2008 do PE e do Conselho de 23.04.2008, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (Código Aduaneiro Modernizado), e que disciplina uma nova data de aplicação com efeitos a partir de **01 de Novembro de 2013** (alteração do artigo 188º nº 2, 2º § do Regulamento (CE) nº 450/08, entretanto revogado pelo Regulamento (UE) nº 952/2013 do PE e do Conselho de 09.10.2013.

ponto de vista do legislador foi alterado o regime-regra do valor transaccional como forma de cálculo do valor aduaneiro.

O valor aduaneiro das mercadorias encontra-se mencionado no Capítulo 3, artigos 40º a 43º, remetendo o artigo 40º para os artigos 41º a 43º no sentido destes disciplinarem e determinarem esse mesmo valor aduaneiro; desde logo, teremos que salientar que neste novo código os artigos têm todos um título, e que o número de artigos sobre esta matéria diminuiu para um pouco menos de metade.

Assim sendo, a nossa análise iniciar-se-á pelo **artigo 41º – “Método de determinação do valor aduaneiro baseado no valor transaccional”**, que, de forma objectiva, enuncia no **nº 1** o seguinte: - «...base principal do valor aduaneiro das mercadorias é o valor transaccional (...), ajustado, se necessário, de acordo com as medidas adaptadas ao abrigo do artigo 43º».

Dito isto, a conceptualização deste método mantém a disciplina jurídica do CAC vigente, mas agora enfatizando o método transaccional considerado como a base **principal** do valor aduaneiro, e remetendo um eventual ajustamento para as medidas consagradas no artigo 43º “Medidas de Execução”, tal qual já se encontrava também previsto no artigo 29º do CAC ao remeter para os artigos 32º e 33º.

Ao longo do percurso deste artigo, aquele que nos remete para a matéria aqui objecto da nossa análise é o que resulta do artigo **41º, nº 3, alínea d)**:

- **“O comprador e o vendedor não estejam ligados ou a relação de coligação não tenha influenciado o preço”**.

Curiosamente, ou talvez não, o conceito indeterminado constituído pelo adjectivo aceitável foi retirado, pelo que a nossa observação aduzida na análise e interpretação do artigo 29º do CAC se revelou ajustada, pelo que saudamos vivamente a opção do legislador, clarificando a disciplina jurídica do artigo, assim homenageando a boa técnica legislativa; resulta, pois, a aplicação do valor transaccional desde que a coligação não tenha influenciado o preço. Tal qual!

Avançaremos, então, para o **artigo 42º – “Métodos secundários de determinação do valor aduaneiro”**, **alínea c)**, que nos remete para o assunto em análise:

- **“O valor baseado no preço unitário corresponde às vendas, no território aduaneiro da Comunidade, das mercadorias importadas ou de mercadorias**



**idênticas ou similares importadas que totalizem a quantidade mais elevada, feitas a pessoas não coligadas com os vendedores”.**

“*Prima facie*”, resulta medianamente pela leitura da última parte da alínea c) do artigo, que por simples exclusão não manda aplicar o valor baseado no preço unitário a pessoas não coligadas com os vendedores, deixando de fora aquelas que pela “aparência” são consideradas independentes, mas que promanam um interesse comum; dito isto, parece-nos que o legislador não quis ir mais além, porque agora, de forma bem clara, qualificou o valor transaccional como o principal, independentemente da relação que possa haver entre compradores e vendedores, e apenas se o valor aduaneiro das mercadorias não possa ser determinado nos termos do artigo 41º, dever ser determinado pela aplicação sucessiva das alíneas a) a d) do nº 2 do presente artigo, até à primeira destas alíneas que permita determinar esse valor.<sup>133</sup>

Não é que no ainda vigente código o valor transaccional não seja o principal; na verdade, as alfândegas comunitárias têm-no aplicado na esmagadora maioria dos casos, pelo que a prática o elevou à categoria de principal, agora reconhecidamente tipificado na norma.

Por último, temos que nos debruçar sobre o conteúdo normativo plasmado no **artigo 43º – “Medidas de execução”, alínea d):**

**- “Quaisquer outras condições, disposições ou regras necessárias à aplicação dos artigos 41º e 42º”.**

Aqui chegados, nos termos da alínea d), remete-se para o artigo 42º as medidas de execução que determinem o valor aduaneiro das mercadorias, pelo que as nossas observações já elencadas aquando da interpretação do artigo 42º se mantêm, para este mesmo preceito.

Em conclusão, diremos que o regime consagrado pelo CAM reconheceu de forma inequívoca o **valor transaccional** das mercadorias como principal método-regra, em nada alterando a sistemática de aplicação da norma aos casos concretos vividos na vigência do CAC de 1994.

---

<sup>133</sup> Consultar artigo 42º - nº 1 do CAM.

No entanto, não poderemos deixar de assinalar que, no que respeita à temática que nos levou à elaboração deste trabalho, o CAM não se preocupa sobremaneira com a estrutura jurídica das sociedades comerciais, nomeadamente aquelas que adoptam a natureza jurídica de sociedades coligadas, por ser no seu seio que os preços de transferência têm especial acuidade.

E tanto assim é que apenas a alínea d) do nº 3 do artigo 41º se refere às sociedades coligadas, mas num sentido negativo, pelo que poderemos entender que a adopção do valor transaccional como o método-regra principal constituiu a ideia primeira da modernização ocorrida nesta mesma matéria, quiçá, porque o valor declaratório dos vendedores constitui a fundamental preocupação em desenhar uma atmosfera alfandegária mais simples e com mecanismos adjuvantes nas trocas comerciais, tenha levado a que o legislador não tivesse entendido como uma preocupação principal a questão das sociedades coligadas; todavia, a sua contribuição para os preços de transferência é notória, pela possibilidade de o preço poder ser manipulado por este tipo de sociedades e aí poder estar em causa a aplicação imediata do critério-regra; bem sabemos que poderá o legislador ter tido como escopo a necessidade de prevenir a arrecadação fiscal, sem contudo atender à sua maximização, oferecendo uma visão dúctil na cobrança deste tipo de impostos.

É certo que se afigura como muito difícil para as autoridades, e nomeadamente para as autoridades alfandegárias, a possibilidade de estabelecerem regras muito precisas sobre o valor aduaneiro das mercadorias resultantes de transacções vinculadas, desde logo porque cada vez mais as sociedades comerciais organizadas numa “lógica” *holding* tentam desenvolver o seu processo produtivo ou de prestação de serviços com a adopção de mecanismos sigilosos e de difícil interpretação; em consequência, torna-se muito difícil estabelecer a comparabilidade com as designadas sociedades independentes para transacções também equivalentes.

## **2.4 O Código Aduaneiro da União – CAU**

Tal como já referimos, na pendência deste trabalho foi publicado o novo Código Aduaneiro da União, o que muito nos admirou face à expectativa da produção dos efeitos jurídicos do CAM e das disposições de execução, numa primeira data para

24.06.2013, posteriormente alterada em 12.07.2013 para 01.11.2013, conforme se explica na nota nº 132.

Julgamos que esta alteração é consequência da forte dinâmica entretanto ocorrida no comércio mundial, fundamentalmente entre os grandes núcleos mercantis, A UE e os EUA num primeiro plano, a que se deverá associar o mercado Asiático; ora, fruto desta dinâmica foi necessário introduzir um conjunto de medidas cautelares que actuassem sobre as mercadorias e serviços produzidos na União, quando em confronto com países terceiros, tendo como paradigma as Regras da Concorrência.

O CAU, que revoga e altera a legislação comunitária aduaneira em vigor, como se explica na nota nº 67, pese embora os efeitos jurídicos da citada revogação, não entrará em vigor na sua totalidade, mas em momentos temporais distintos, permitindo, desta forma, a adaptação paulatina das estruturas alfandegárias.

Aqui chegados, julgamos que será elementar actualizar este trabalho, no sentido de se perceber qual será a nova realidade normativa no que tange à matéria em apreço, nomeadamente, qual o regime aplicável à determinação do valor aduaneiro.

O Valor Aduaneiro das Mercadorias está contemplado no Capítulo 3 e é constituído pelos artigos 69º a 76º, inclusivé; deste conjunto normativo, só os artigos 75º e 76º «...são aplicáveis a partir de Outubro de 2013», conforme resulta da norma de aplicação da lei no tempo consagrada no artigo 288º número 1; o número 2 do mesmo artigo, por exclusão ou sentido negativo, disciplina que «Os artigos não referidos no número 1 são aplicáveis a partir de 01 de Junho de 2016»; ou seja, nos termos do artigo 287º o CAU entra em vigor «...no vigésimo dia seguinte ao da sua publicação no JOUE», com as excepções já plasmadas.

O valor aduaneiro das mercadorias está consagrado nos artigos 70º a 74º, tal qual resulta da leitura singela do artigo 69º, sendo que deste cálculo, os únicos momentos normativos que contribuem para os preços de transferência são os que resultam dos artigos 70º - nº 3 – al. d) e 74º - nº 2 – al. c), disciplina já consagrada no código aduaneiro vigente, por aí estar contemplada nos artigos 41º - nº 3 – al. d) e 42º nº 2 – al. c) “*in fine*”, respectivamente; curiosamente, os títulos e o conteúdo dos artigos e das citadas alíneas mantêm-se, pelo que o regime jurídico se mantém, também, “*in totum*”.

Por tudo isto, vem o CAU reiterar que a base principal do valor aduaneiro é o valor transaccional.

Saliente-se uma pequena, mas significativa alteração no artigo 70º - nº 3 configurada pela utilização do adjetivo “cumulativamente” em substituição do vocábulo “reunidas” contido no artigo 41º - nº 3, permitindo que a interpretação seja mais cristalina e evitando dúvidas sobre o inequívoco preenchimento cumulativo das condições expressas em todas as subalíneas, pese embora, resultar da sinonímia do verbo reunir, acumular, aglomerar, agregar ou agrupar, o que determinaria uma interpretação no mesmo plano jurídico.

Na verdade, a grande novidade legislativa está consagrada no artigo 71º “Elementos do valor transaccional”, ao tipificar objectivamente no número 1 que o valor transaccional poderá ser achado e complementado por um conjunto de despesas a cargo do comprador e que não tenham sido integradas no preço a pagar pelas mercadorias, tal qual resulta da alínea a) - subalíneas i), ii) e iii); acresce, na alínea b) o valor reflectido nos serviços e nos produtos fornecidos directa ou indirectamente pelo comprador utilizados no decurso da produção e na venda para a exportação das mercadorias importadas e que não tenham sido incluídas no preço pago ou a pagar, como decorre das subalíneas i), ii), iii) e iv); por último, as alíneas c), d), e e) plasman todo um conjunto de despesas não incluídas no preço a pagar e que devem modular o valor transaccional, assim se honrando a boa técnica tributária ao alargar a base tributária e a incidência do imposto sobre o valor acrescentado.

Os números 2 e 3 deste artigo vêm definir claramente que por força do número 1, qualquer elemento acrescentado tê-lo-á que se fundar em dados objectivos e quantificáveis, constituindo a sua descrição os únicos elementos a ter em consideração para a determinação do valor transaccional.

Por outro lado, e em sentido negativo, o artigo 72º elenca os elementos a não incluir no valor aduaneiro e permite nos termos do artigo 73º, a requerimento dos interessados possam as autoridades aduaneiras autorizar que o valor aduaneiro seja determinado com base em critérios específicos, caso não sejam quantificáveis no momento da entrega da declaração aduaneira.

### **3. O acolhimento das alfândegas portuguesas sobre o CAC**

No âmbito deste trabalho e por sugestão da Senhora Professora Glória Teixeira, foi desencadeada uma visita à Autoridade Tributária e Aduaneira, no sentido de poder

averiguar qual a sensibilidade da estrutura administrativa alfandegária, quando se coloca como referência o cálculo do valor aduaneiro das mercadorias em sede de transacções ou fluxos comerciais havidos entre sociedades coligadas ou entre entidades independentes mas com interesses comuns.

Depois do enquadramento da matéria que nos levou à AT, constatamos que o critério que serve de suporte para a **quase totalidade** dos movimentos do Porto de Leixões referentes à importação de mercadorias provenientes de países terceiros à UE é o método-regra constituído pelo Valor Transaccional, previsto no artigo 29º do CAC; ou seja, o valor transaccional, ao ser aplicado desta forma tão redundante, acaba por reflectir que a autoridade alfandegária aceite dentro dos ditames da boa-fé<sup>134</sup> a declaração aduaneira baseada na informação contida nas facturas (CIF) entre os operadores em causa: os compradores e os vendedores.

Por outro lado, pudemos apurar que o valor aduaneiro tem vindo a sofrer alguns ajustes de interpretação e de adequação legal desde 1997, data em que foi publicado o texto de aplicação na Comunidade do Acordo sobre o Valor Aduaneiro do GATT, denominada colectânea de textos sobre o Valor Aduaneiro do Comité do Código Aduaneiro – Secção “Valor Aduaneiro”<sup>135</sup>.

Como atrás afirmámos, a AT faz boa-fé sobre o sentido declaratório dos agentes económicos, bem sabendo que do ponto de vista da conformação dos preços e se estiver em confronto com mercadorias que tenham origem em operadores económicos com interesses comuns, ela própria tem uma noção muito clara sobre a conformação desses mesmos preços; quando os mesmos se encontram valorados de uma forma que acaba por denotar uma desconformidade com as regras de mercado ou com as regras da concorrência, é desencadeado um processo de informações com vista ao esclarecimento desses preços.<sup>136,137</sup>

Porém, a questão suscitada sobre a eventual coligação entre compradores e vendedores não reveste uma essencialidade na análise das declarações aduaneiras, pelo que se nada se suscitar aplica-se o regime-regra já referido; colhemos, também,

---

<sup>134</sup> Para uma noção de boa-fé *vide* o artigo 227º do Código Civil.

<sup>135</sup> <http://ec.europa.eu/taxation>.

<sup>136</sup> Para melhor desenvolvimento ver o ponto 5 deste trabalho.

<sup>137</sup> Consultar Ofício Circulado nº 15165/2013-01.07 emitido pela AT – Direcção de Serviços de Regulação Aduaneira (Divisão de Circulação de Mercadorias).

a informação que os métodos de substituição contidos no artigo 30º do CAC só são residualmente aplicados, tendo-nos sido também dito que na Alfândega de Leixões<sup>138</sup> nunca aplicaram tais métodos.

Salientamos a Decisão nº 1/04 (emanada pela anterior Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo) pela relevância que toma quanto à existência de um desconto de 50% sobre o preço de mercado, mas que mesmo assim, nos termos da fundamentação do Comité do CAC, não mereceu qualquer reparo pela simples alegação de não ter sido provada a relação de coligação<sup>139</sup>; ora, tal fundamentação parece-nos restritiva face aos argumentos já mencionados ao longo deste trabalho, porquanto as sociedades independentes mas com relações de interesses comuns podem colocar-se na esfera jurídica da análise e percepção dos preços de transferência.

Como atrás já referimos, no contexto da nova redacção conferida pelo CAM, a questão das sociedades coligadas mereceu a mesma amplitude legislativa, mas agora acrescida de um outro sentido e âmbito: o da simplificação do tratamento aduaneiro, como forma de “facilitar” o comércio internacional, até porque a estrutura jurídica organizacional das grandes empresas internacionais se desenha numa lógica “*holding*”, que na maior parte das vezes está cada vez mais integrada pelo fenómeno da globalização, e da dificuldade que se estabelece quando se pretende encontrar transacções comparáveis entre as empresas designadas por independentes; quiçá, este código modernizado tenha uma visão pragmática do comércio mundial.

Contudo, toda esta reflexão se estende ao nível CAU, que não trouxe neste domínio qualquer novidade.

---

<sup>138</sup> Para uma melhor compreensão das Alfândegas portuguesas, ler o seguinte texto: Vicente, Carlos (2011), *Alfândegas Portuguesas no Contexto do Direito Aduaneiro Comunitário*, I Congresso de Direito Fiscal, Ed. Vida Económica.

<sup>139</sup> Conforme bem se alcança, neste trabalho tivemos oportunidade de referir que a ideia restritiva de que só as sociedades ditas coligadas ou associadas é que podem suscitar desconformidades nos preços de mercado acaba por ser redutora pelo não enquadramento das “figuras independentes” com interesses comuns (reler o que foi dito sobre os preços de transferência - Ponto 2).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve sempre como linha de orientação tentar perceber e explicar qual a intersecção do CAC, e das alterações que o redenominaram de Código Aduaneiro Modernizado e muito recentemente da reformulação que estabeleceu o Código Aduaneiro da União, numa matéria tão relevante para o comércio internacional quão é a que se designa pelos Preços de Transferência.

Fundamentalmente está aqui em apreço saber se o Código Aduaneiro, de uma forma clara e sem tergiversações, prevê, tipifica e esclarece o que entende estar subjacente à determinação do valor aduaneiro das mercadorias transaccionadas entre os países da União e os países terceiros.

Bem sabemos que no âmbito da Organização Mundial do Comércio/ GATT<sup>140</sup> se pretendeu diminuir as barreiras de entrada das mercadorias provindas do comércio internacional, assim se evitando medidas proteccionistas que impediam a livre circulação dessas mesmas mercadorias.

Ora, o CAC e as sucessivas alterações, vieram decididamente “intrometer-se” na questão dos preços de transferência, mas não o fez de uma forma aberta e sem fronteiras. Vejamos então:

- Tal como já longamente referimos, o CAC vem dar uma especial relevância na aplicação, quase que em exclusividade, do critério do Valor Transaccional como forma de cálculo do valor aduaneiro.<sup>141</sup>

Dito isto, os critérios subsequentes encontram-se quase que tolhidos na sua aplicação por constituírem critérios de substituição e que são aplicados à medida que sucessivamente forem considerados não adequados ao caso em apreço, até se alcançar o derradeiro que constituirá o critério de “último recurso”.

Assim sendo, foi muito interessante perceber como é que uma Alfândega portuguesa na prática aplicaria tais fundamentos teóricos: de uma forma desviante no sentido de

---

<sup>140</sup> O GATT foi constituído em 1947 por 153 países. A OMC veio substituir o GATT em 1995.

<sup>141</sup> Note-se que o Código Aduaneiro Modernizado mantém o regime-regra com a excepção já aqui mencionada; e que o CAU mantém como base principal do valor aduaneiro das mercadorias o Valor Transaccional.

“corrigir” alguma imprecisão legislativa? Ou de uma forma austera através da análise da letra da lei? O que constatamos foi exactamente esta última análise, sendo por isso expectável que nos tivessem comunicado que o critério-regra do valor transaccional é aplicado quase na totalidade para o cálculo do valor aduaneiro das mercadorias a desalfandegar.

Por outro lado, também pudemos constatar que, no que toca aos preços de transferência entre sociedades independentes mas com interesses comuns na conformação dos preços, tal facto não constitui uma prioridade das administrações alfandegárias, a não ser por informações que lhe cheguem; *in casu*, recaindo a boa-fé sobre a declaração dos operadores económicos<sup>142</sup>, o que constitui o comportamento tipo, tal facto encerra o processo de determinação do valor aduaneiro.

Ora, excluindo as sociedades associadas da UE, tal qual foram já objecto da nossa análise, parece-nos que deveria haver uma maior acutilância das autoridades alfandegárias no sentido de uma superior vigilância à fraude e evasão fiscais, solicitando *ab initio* mais informações, mesmo que informalmente.

Julgamos que tal comportamento terá a ver com a concorrência existente entre as alfândegas internacionais, no sentido de cada uma delas despertar maior interesse em que essas operações mercantis passem pelos seus redutos, e assim tornarem-se mais competitivas, evidenciando uma certeza quase que absoluta:

- A competitividade entre as alfândegas é uma realidade que se afirma pelo simples facto de vivermos um período da história em que o comércio mundial está globalizado, obrigando-as, que dessa competitividade cada uma delas pretenda assegurar o máximo de tráfego comercial.

Por último, teremos que dizer que sentimos de forma clara que o presente trabalho não está terminado, bem pelo contrário, apenas estará iniciado; a busca pelo conhecimento, a transmissão do conhecimento é algo que nunca acaba, é um desafio constante que o Homem procurará sempre alcançar, sem nunca o conseguir; desde

---

<sup>142</sup> A título de curiosidade, diga-se que no âmbito do Código Aduaneiro Modernizado se encontra conceptualizada a expressão “operador económico”: *as pessoas que, no exercício da sua actividade profissional, estejam envolvidas em actividades abrangidas pela legislação aduaneira.* (consultar o sítio [http://europa.eu/legislation\\_summaries/customs](http://europa.eu/legislation_summaries/customs)).



logo, sendo o conhecimento resultado da nossa actividade sensorial, tal qual Platão nos ensinava no séc. IV aC, o conhecimento será sempre a explicação da nossa actividade intelectual e da nossa experiência vivida.

Por conseguinte, temos a perfeita noção de algumas limitações deste trabalho e da possibilidade do seu enriquecimento através da busca constante de novos elementos, de novas reflexões e de novas experiências vivenciais que lhe permitirão ganhar outro brilho cognitivo. Desde logo, tudo o que decorrerá de uma análise aprofundada do comportamento de outras estruturas alfandegárias, nomeadamente, daquelas que fazem parte dos estados-membro da UE que mais contribuem para o comércio comunitário em termos de volume de negócios e, das suas práticas no que toca à determinação do valor aduaneiro quando o mesmo resulta da actividade dos grandes grupos de empresas internacionais relacionados entre si.

Contudo, com a realização deste trabalho académico, sentimos que a nossa reflexão sobre os temas jurídicos passou a ser muito mais cuidada, diríamos mesmo, muito mais atinente, porque da reflexão nascerá uma melhor e mais ampla consolidação da nossa interpretação jurídica sempre no estrito caminho da busca de uma análise mais perfeita.

## BIBLIOGRAFIA

- Almeida, Aníbal (1996) *Estudos de Direito Tributário*, Almedina.
- Araújo, Fernando (2005) *Introdução à Economia*, 3ª Ed., Almedina.
- Borges, António/Monteiro de Macedo, João Carlos (2007) *Sociedades Gestoras de Participações Sociais – Aspectos jurídicos, fiscais e contabilísticos*, 4ª Ed., Áreas Editora.
- Brigas Afonso, A. (2008) *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 422 (Noções Gerais de Direito Aduaneiro), Centro de Estudos Fiscais da DGI.
- Carvalho Esteves, Jaime (2012) *II Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica.
- Coelho Martins, Alexandra (2009) *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*. Almedina.
- Coutinho de Abreu, Jorge Manuel (2010) *Governança das Sociedades Comerciais*, 2ª Ed., Almedina.
- Cruz Vilaça, J. L./Gorjão-Henriques, Miguel (2003) *Tratado de Nice*, Almedina.
- Duro Teixeira, Manuela (2007) *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis*, Almedina.
- Figueiredo, Guilherme (2006) *Preços de Transferência*, Coordenação de Glória Teixeira, Vida Económica.
- Gorjão-Henriques, Miguel (2010), *Direito da União – História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 6ª Ed., Almedina.
- Leão, Pedro (2011), *Economia dos Mercados e da Empresa*, Escolar Editora.
- Leite de Campos, Diogo (2007) *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina.
- Leite de Campos, Diogo (2007), *Preços de Transferência e Arbitragem*, Revista da Ordem dos Advogados, Vol. III.
- Lipczynski, John/Wilson, John/Goddard, John (2005), *Industrial Organization*, 2nd Ed., FT Prentice Hall.
- Moreira, José Manuel (1996), *Ética, Economia e Política*, 2ª Ed., Lello Editores.
- Moreira, Teresa, *O sistema de resolução de litígios da OMC*, Janusonline.pt/ 2004.
- Neves Cruz, José (2008), *Economia e Política: Uma abordagem Dialéctica da Escolha Pública*, Coimbra Editora.

- Nogueira Serens, Manuel Couceiro (1993), *Direito da Concorrência e Acordos de Compra Exclusiva*, Coimbra Editora.
- Nunes, Pedro Caetano (2006) *Corporate Governance*, Almedina.
- Oliveira Ascensão, J. (1997), *Concorrência Desleal*, Almedina.
- Pais Antunes, Luís Miguel (1995), *Direito da Concorrência – Os Poderes de Investigação da Comissão Europeia e a Protecção dos Direitos Fundamentais*, Almedina.
- Pereira da Costa Bastos, Rui Manuel (2010) *Os 10 anos de Investigação do CIJE*, Almedina.
- Perestrelo de Oliveira, Ana (2007) *A Responsabilidade Civil dos Administradores nas Sociedades em Relação de Grupo*, Almedina.
- R. Pires, Joaquim António (2006), *Os Preços de Transferência*, Vida Económica
- Ribeiro, João Sérgio (2012) II Congresso de Direito Fiscal (*O Conceito de Residente no Direito Fiscal Internacional e Europeu: articulação com o conceito de residente no Direito Interno*), Vida Económica.
- Schröer-Schallenberg, Sabine (2012), *The legality of non-harmonised excise duties in the European internal market using the Federal Republic of Germany as an example*, World Customs Journal, vol. 6, n.º 2, p 9-18.
- Teixeira, Glória (2010), *Manual de Direito Fiscal – 2ª Ed.* Revista e ampliada, Almedina.
- Teixeira, Glória (2006), *Preços de transferência – Casos Práticos*, Vida Económica.
- Teixeira, Glória/Carvalho, Ana Sofia (2010), *Os 10 anos de Investigação do CIJE*, Almedina.
- Teixeira, Glória/Ferreira da Cunha, Ary (2011), I Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica.
- Timothy Lyons (2008), *EC Customs Law*, Oxford University Press.
- Vicente, Carlos (2011), *Alfândegas Portuguesas no Contexto do Direito Aduaneiro Comunitário*, I Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica.
- Xavier, Alberto (2011) *Direito Tributário Internacional*, 2ª Ed. Actualizada, Almedina.

## SITES INSTITUICIONAIS

- Organização Mundial do Comércio: [www.wto.org](http://www.wto.org)
- International Network of Customs Universities: [www.incu.org](http://www.incu.org)
- OCDE: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)
- União Europeia: [www.ue.com](http://www.ue.com)
- Ordem dos Advogados: [www.oa.pt](http://www.oa.pt)
- Ministério das Finanças de Portugal: [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt)
- Parlamento de Portugal: [www.parlamento.pt](http://www.parlamento.pt)

## ÍNDICE GERAL

	Páginas
Agradecimentos .....	ii
Abreviaturas .....	iv
Resumo/Abstract .....	v

INTRODUÇÃO: DOS FACTOS CONCRETOS PASSANDO PELO SUBPRIME ....	1
--	---

## CAPÍTULO I

### OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO CONTEXTO EUROPEU

1. Preços de transferência, enquadramento e noção .....	4
1.1 Os preços de transferência no contexto da UE .....	5
1.2 O Fórum sobre os preços de transferência e as JTPF <i>guidelines</i> .....	6
1.3 A Convenção da Arbitragem para os preços de transferência .....	7
2. O regime dos preços de transferência .....	9
2.1 A questão do designado “facto territorial” .....	9
2.2 O princípio “Arm’s Length” .....	11
2.3 Os preços de transferência nas sociedades independentes: Um facto ou um mito? .....	11
2.4 O artigo 63º do CIRC .....	11
2.5 O artigo 67º do CIRC .....	15
2.6 O artigo 138º do CIRC e os acordos prévios sobre os preços de Transferência .....	15
3. A questão da desmistificação das sociedades coligadas .....	17

## CAPÍTULO II

### A REGULAÇÃO DO COMÉRCIO MUNDIAL

1. O Tratado da União Europeia e a Decisão nº 70/2008/CE do PE do Conselho .....	20
2. Um ambiente sem papel para as alfândegas e o comércio – Afloramento ao Código Aduaneiro Modernizado .....	20
3. As orientações da OCDE contidas no Relatório de 1995 .....	23
3.1 As seis orientações da OCDE. As FSC belgas .....	24
3.2 A adequação da CE às orientações da OCDE .....	30
3.3 O Sistema de Resolução de Litígios da OMC .....	30

### CAPÍTULO III

#### A INTERSECÇÃO DO CAC NOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

1. O contributo do CAC nos Preços de Transferência .....	33
2. O “ainda” vigente Código Aduaneiro Comunitário .....	34
2.1 O regime-regra do valor aduaneiro: o valor transaccional (art. 29º do CAC) ..	35
2.2 A declaração aduaneira nos preços de transferência .....	38
2.3 O Código Aduaneiro Comunitário Modernizado .....	42
2.4 O Código Aduaneiro da União .....	45
3. O acolhimento das alfândegas portuguesas sobre o CAC .....	47
 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	 50
 Bibliografia .....	 53
Sites Institucionais .....	55
Índice Geral .....	56